

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Бухгалтерський облік в бюджетних установах»

Студентки 2 курсу, 1-м групи,
Спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Сировецької Марії
Олександрівни

Науковий керівник
К.е.н., доцент

Канева Тетяна
Володимирівна

Гарант совітньої програми
Завідувач кафедри фінансів,
Заслужений діяч науки і техніки України
Д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1 Теоретико-методологічні аспекти бухгалтерського обліку в установах державного сектору.....	4
1.1. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	4
1.2. Облікова політика та правила ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	11
1.3. Аналіз нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку в державному секторі.....	20
Висновки до розділу 1.....	27
Розділ 2 Облік в установах державного сектору.....	29
2.1. Облік доходів бюджетних установ.....	29
2.2. Облік видатків бюджетних установ.....	34
2.3. Облік фінансових та не фінансових активів і зобов'язань бюджетних установ.....	38
2.4. Звітність установ державного сектору.....	43
Висновки до розділу 2.....	53
Розділ 3 Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку в установах державного сектору.....	54
3.1. Досвід зарубіжних країн у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі.....	54
3.2. Шляхи вдосконалення чинної системи бухгалтерського обліку установ державного сектору.....	63
Висновки до розділу 3.....	69
Висновки.....	70
Список використаних джерел.....	71
Додатки.....	74

Вступ

Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.[4]

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.[1]

Співпраця України з міжнародними організаціями, фондами та іншими установами потребує формування відкритої та прозорої інформації з економічних питань, джерелом якої є бухгалтерський облік. Економічний розвиток України потребує постійний перегляд законодавчих та нормативно-правових актів та модернізацію бухгалтерського обліку в цілому. Як правило, ми досліджуємо та ретельно вивчаємо досвід розвинених країн, які ставимо собі в приклад. Саме тому на даний час в країні відбувається багато змін та перетворень в сфері бухгалтерського обліку. Наближення бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів сприяє економічному розвитку країни.

Актуальність теми полягає в тому, що в період змін та реформ в державі багато законодавчої та нормативно-правової бази оновлюється. Не всі зміни є досконалими і правильними на шляху до економічного розвитку.

Метою дослідження є удосконалення, спрощення та підвищення ефективності ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Наближення бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів.

Завдання дослідження визначити слабкі і сильні сторони у нормативній базі, що регулює ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Розкрити в

цілому специфіку обліку в бюджетних установах та обґрунтувати негативні і позитивні аспекти.

Об'єктом дослідження є ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Предметом дослідження є бухгалтерський облік в бюджетних установах, а саме облік в Київському міському Центрі роботи з жінками (далі - КМЦРЖ). КМЦРЖ створено у 1998 році за ініціативи Київської міської державної адміністрації (Розпорядження від 05.02.1998 року за № 202) та громадських організацій на виконання міжнародних зобов'язань України щодо утвердження гендерної рівності та постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження національного плану дій на 1997-2000 роки щодо поліпшення становища жінок і підвищення їх ролі у суспільстві".

Відповідно до Положення Центр є методичним, просвітницько-ресурсним закладом, метою діяльності якого є реалізація політики рівних прав і можливостей жінок і чоловіків шляхом забезпечення гендерної рівності в усіх сферах суспільного життя, забезпечення діяльності Притулку для жінок і дітей, які страждають від насильства в сім'ї, та реалізація соціально-освітніх програм, курсів, проведення консультування, надання методичної допомоги.

В даній роботі розглянемо та проаналізуємо облікову політику, принципи ведення бухгалтерського обліку та господарську діяльність установи в цілому.

З метою відповідності бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів Кабінет Міністрів України видав розпорядження № 437-р від 20.06.2018 року «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року».

На даний час розроблений та впроваджений єдиний план рахунків, розроблені нові форми фінансової та бюджетної звітності, запроваджені Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, розробляються нові нормативно-правові акти для регулювання бухгалтерського обліку, створюється багато програмного забезпечення та інформаційних систем для обліку та контролю за відображення та здійсненням операцій з виконання бюджетів.

Однак насправді багато з цих новинок не є досконалими і потребують багатьох змін та доопрацювання. Серед найбільших невирішених питань в сфері бухгалтерського обліку в бюджетних установах є: недосконалість плану рахунків в частині аналітики по загальному і спеціальному фондах; невідповідність обліку та форм звітності; відсутність програмного забезпечення для автоматизованого бухгалтерського обліку в бюджетній установі; нарахування фінансового результату за звітний квартал.

Розділ 1 Теоретико-методологічні аспекти бухгалтерського обліку в установах державного сектору

1.1. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Державний сектор це – сукупність національних фінансових інститутів і сектор державних підприємств, які повністю або частково належать центральним чи місцевим органам державної влади і використовуються державою для виконання нею економічних, соціально-культурних та політичних функцій.

Державний сектор економіки це:

- Бюджетні установи
- Державне казначейство
- Державні цільові фонди.

Бюджетні установи - органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. [4]

Державна казначейська служба України (далі - Казначейство) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Казначейство є учасником системи електронних платежів Національного банку. Казначейство у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства, а також дорученнями Кабінету Міністрів України і Міністра фінансів.[7]

Державні цільові фонди – це сукупність фінансових ресурсів, які створюються і використовуються з метою фінансування програм та цілей, що виконуються

державними органами управління. Це, зокрема, програми соціального розвитку (пенсійне обслуговування, соціальне страхування, виплата компенсацій та надання пільг, захист населення та ін.); стабілізації грошово-кредитної системи (гарантування вкладів, захист інвесторів, стабілізація діяльності підприємств і установ та ін.), структурної перебудови економіки (конверсія, інноваційна діяльність), будівництва й експлуатації певних об'єктів (автомобільних доріг загального користування, мостів, аеропортів тощо), сприяння раціональному використанню природних ресурсів (охорона природного середовища), створення належних умов праці (охорона праці, захист інвалідів) та ін. Такі фонди формуються на загальнодержавному і місцевому рівнях.

Бухгалтерський облік – це процес який дає змогу накопичувати інформацію і здійснювати контроль за нею. Він дає інформацію про ресурси, які є у володінні установи, дає змогу здійснювати контроль за доходами і видатками та за цільовим використанням.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначення бухгалтерського обліку звучить так: бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. [1]

Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 року № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджено порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Окремо виділено план рахунків для державних цільових фондів, для державного казначейства та для розпорядників бюджетних коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного Кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Для здійснення програм та заходів, які реалізуються за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів. За обсягом наданих

прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. [4]

Розпорядник бюджетних коштів - бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету. [4]

Одержувач бюджетних коштів - суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету.

[4] Плани використання бюджетних коштів одержувачів затверджуються їх керівниками за погодженням з розпорядниками, через яких вони отримують бюджетні кошти. [5]

Згідно з статистичними даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України на рисунку 1.1. та на рисунку 1.2. наведено кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у розрізі державного і місцевого бюджетів, відповідно до їх територіальної приналежності з проміжком часу у один рік. За допомогою цих даних можна зробити аналіза простежити тенденцію щодо кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у 2017 та 2018 роках. [8]

Інформація								
щодо кількості установ та організацій,								
включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів								
та одержувачів бюджетних коштів станом на 01.09.2017								
Код ГУДКСУ	Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)						
		Держав- ний бюджет	у тому числі		Місцеві бюджети	у тому числі		Разом
			Розпоряд- ники	Одержува- чі		Розпоряд- ники	Одержува- чі	
01	ГУДКСУ в Автономній Республіці Крим	659	557	102	1 861	1382	479	2 520
02	ГУДКСУ у Вінницькій області	729	605	124	3 189	2205	984	3 918
03	ГУДКСУ у Волинській області	401	286	115	1 934	1149	785	2 335
04	ГУДКСУ у Дніпропетровській області	775	654	121	3 953	2023	1930	4 728
05	ГУДКСУ у Донецькій області	935	769	166	4 336	2361	1975	5 271
06	ГУДКСУ у Житомирській області	1 069	731	338	2 651	1860	791	3 720
07	ГУДКСУ у Закарпатській області	510	425	85	2 183	1617	566	2 693
08	ГУДКСУ у Запорізькій області	481	402	79	2 517	1600	917	2 998
09	ГУДКСУ в Івано-Франківській області	482	405	77	2 645	1540	1105	3 127
10	ГУДКСУ у Київській області	762	609	153	2 768	2048	720	3 530
11	ГУДКСУ у Кіровоградській області	401	332	69	1 805	1337	468	2 206
12	ГУДКСУ у Луганській області	575	483	92	2 484	1767	717	3 059
13	ГУДКСУ у Львівській області	761	624	137	3 670	2317	1353	4 431
14	ГУДКСУ у Миколаївській області	443	372	71	1 582	1177	405	2 025
15	ГУДКСУ в Одеській області	750	639	111	2 653	1779	874	3 403
16	ГУДКСУ у Полтавській області	575	477	98	2 718	1774	944	3 293
17	ГУДКСУ у Рівненській області	624	404	220	2 356	1410	946	2 980
18	ГУДКСУ у Сумській області	476	376	100	1 886	1381	505	2 362
19	ГУДКСУ у Тернопільській області	511	468	43	2 072	1597	475	2 583
20	ГУДКСУ у Харківській області	902	776	126	2 639	1719	920	3 541
21	ГУДКСУ у Херсонській області	561	469	92	1 876	1238	638	2 437
22	ГУДКСУ у Хмельницькій області	519	363	156	2 117	1629	488	2 636
23	ГУДКСУ у Черкаській області	505	403	102	2 230	1584	646	2 735
24	ГУДКСУ у Чернівецькій області	405	325	80	1 352	1016	336	1 757
25	ГУДКСУ у Чернігівській області	461	353	108	1 949	1591	358	2 410
26	ГУДКСУ у м. Києві	1 246	718	528	1 781	558	1223	3 027
27	ГУДКСУ у м. Севастополі	170	140	30	351	197	154	521
28	ДКСУ	95	92	3	0	0	0	95
	Всього установ (організацій)	16 783	13 257	3 526	63 558	41 856	21 702	80 341

Рис.1.1 Кількість установ (організацій) включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у 2017 році

Інформація								
щодо кількості установ та організацій,								
включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів								
та одержувачів бюджетних коштів станом на 01.09.2018								
Код ГУДКСУ	Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)						
		Державний бюджет	у тому числі		Місцеві бюджети	у тому числі		Разом
			Розпорядники	Одержувачі		Розпорядники	Одержувачі	
01	ГУДКСУ в Автономній Республіці Крим	658	556	102	1 861	1382	479	2 519
02	ГУДКСУ у Вінницькій області	453	409	44	2 922	2074	848	3 375
03	ГУДКСУ у Волинській області	328	276	52	1 802	1099	703	2 130
04	ГУДКСУ у Дніпропетровській області	652	590	62	3 929	1898	2031	4 581
05	ГУДКСУ у Донецькій області	806	708	98	4 336	2274	2062	5 142
06	ГУДКСУ у Житомирській області	666	597	69	2 524	1739	785	3 190
07	ГУДКСУ у Закарпатській області	293	269	24	1 469	1058	411	1 762
08	ГУДКСУ у Запорізькій області	404	378	26	2 496	1535	961	2 900
09	ГУДКСУ в Івано-Франківській області	396	356	40	2 369	1470	899	2 765
10	ГУДКСУ у Київській області	512	459	53	2 644	1974	670	3 156
11	ГУДКСУ у Кіровоградській області	332	303	29	1 725	1315	410	2 057
12	ГУДКСУ у Луганській області	503	466	37	2 267	1686	581	2 770
13	ГУДКСУ у Львівській області	582	533	49	3 519	2241	1278	4 101
14	ГУДКСУ у Миколаївській області	384	355	29	1 467	1123	344	1 851
15	ГУДКСУ в Одеській області	626	581	45	2 502	1677	825	3 128
16	ГУДКСУ у Полтавській області	459	429	30	2 514	1679	835	2 973
17	ГУДКСУ у Рівненській області	360	321	39	2 166	1309	857	2 526
18	ГУДКСУ у Сумській області	374	344	30	1 807	1294	513	2 181
19	ГУДКСУ у Тернопільській області	428	400	28	1 930	1386	544	2 358
20	ГУДКСУ у Харківській області	659	612	47	2 329	1493	836	2 988
21	ГУДКСУ у Херсонській області	485	462	23	1 796	1218	578	2 281
22	ГУДКСУ у Хмельницькій області	353	325	28	1 998	1547	451	2 351
23	ГУДКСУ у Черкаській області	405	370	35	2 155	1481	674	2 560
24	ГУДКСУ у Чернівецькій області	267	242	25	1 004	761	243	1 271
25	ГУДКСУ у Чернігівській області	380	340	40	1 781	1420	361	2 161
26	ГУДКСУ у м. Києві	1 022	697	325	1 391	549	842	2 413
27	ГУДКСУ у м. Севастополі	170	140	30	351	197	154	521
28	ДКСУ	93	90	3	0	0	0	93
	Всього установ (організацій)	13 050	11 608	1 442	59 054	38 879	20 175	72 104

Рис.1.2 Кількість установ (організацій) включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у 2018 році

Проаналізувавши статистичні дані з рисунку 1.1 та рисунку 1.2, а саме зміни за один рік можна простежити тенденцію до зменшення кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в Україні шляхом повної ліквідації або злиття з

іншим розпорядником бюджетних коштів. Найбільш тенденція простежується у Вінницькій, Закарпатській та у Харківській областях.

Статтею 13 Бюджетного кодексу України визначено такі складові частини бюджету:

1. Складовими частинами загального фонду бюджету є:

1.1. всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету;

1.2. всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету;

1.3. кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету);

1.4. фінансування загального фонду бюджету.

2. Складовими частинами спеціального фонду бюджету є:

2.1. доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;

2.2. видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);

2.3. кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);

2.4. фінансування спеціального фонду бюджету.

Основним джерелом доходів крім бюджетних асигнувань для бюджетної установи є власні надходження бюджетних установ. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету

і включаються до спеціального фонду бюджету. Власні надходження бюджетних установ - кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.[4]

1.2. Облікова політика та правила ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Необхідною умовою функціонування установ державного сектору економіки являється ведення бухгалтерського обліку. Важливою складовою діяльності всіх установ із здійснення ними фінансово-господарських операцій є достовірне і своєчасне забезпечення відповідною інформацією. Інформація про фінансово-господарську діяльність формується на основі облікових даних. Саме тому, для правильного ведення бухгалтерського обліку, надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності установи державного сектору, для прийняття управлінських рішень, забезпечення відображення всіх проведених фінансово-господарських операцій, розпорядник бюджетних коштів зобов'язаний керуватись наказом про облікову політику, складання якого передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Актуальність теми полягає, в тому що, роль облікової політики недооцінюють. Досить часто в установах державного сектору не правильно формують наказ (положення) про облікову політику. Від правильності розробки облікової політики залежить не лише об'єктивне та достовірне висвітлення інформації у звітності, а й ведення бухгалтерського, фінансового та податкового обліків, аналіз діяльності установи, прийняття управлінських рішень в організації роботи тощо. Чітка та злагоджена робота бухгалтерської служби є запорукою успішної діяльності установи державного сектору економіки. При цьому основою роботи бухгалтерської служби є наявність внутрішніх організаційно-розпорядчих документів, які регулюють господарську діяльність установи. Серед них важливу роль відіграють документи, що визначають діяльність бухгалтерської служби: наказ (положення) про облікову політику, положення (наказ) з організації бухгалтерського обліку, посадові інструкції тощо.[29]

Дослідженню теоретичних та практичних аспектів формування облікової політики в установах державного сектору економіки присвячено велика кількість зарубіжних та вітчизняних праць, авторами яких є: Ф.Ф. Бутинець, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліна та інші.

Враховуючи вищезазначене, законодавчі, теоретичні, організаційні та методичні питання облікової політики установ державного сектору економіки на даний час залишаються актуальними і потребують детального вивчення та дослідження.

Функціонування в умовах економічного реформування потребує конкретних та досконалих правил ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової, бюджетної, податкової та статистичної звітності.

Облікова політика поєднує державне регулювання і власні норми та положення суб'єктів ринкових відносин з питань організації та ведення обліку.

Установи державного сектору економіки ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється також Міністерством фінансів України. Ця норма закріплена статтею 56 Бюджетного Кодексу України.[4]

Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, що створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, то це означає, що всі без виключення установи державного сектору економіки повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову та бюджетну звітність на підставі принципів, методів, прийомів, певних правил, зафіксованих в обліковій політиці. Відсутність облікової політики – є порушенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.[1]

Одним з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є послідовність. А це означає постійне застосування облікової політики на весь період діяльності установи.

Суб'єкт державного сектору самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї. Для суб'єктів державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис.[3]

На даний час в Україні порядок формування облікової політики регулюється: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Основним документом, в якому передбачено правила формування облікової політики для установ державного сектору економіки, методи оцінки, підходи до складання розпорядчого документу є Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. А правила розкриття змін та виправлення суттєвих помилок визначено в Національному положенні (стандарт)

бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок».[2]

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.[2]

Формування облікової політики довгий та трудомісткий процес, який потребує наявності організаційних, технічних та кадрових можливостей. Найважчим під час формування облікової політики є визначення найефективніших принципів, методів, прийомів, певних правил, способів обліку для постійної діяльності установи. Важливо, що при формуванні розпорядчого документу в обов'язковому порядку потрібно взяти за основу вимоги головного розпорядника бюджетних коштів.

Наказом про облікову політику регулюється ряд спірних та організаційних питань, що виникають в процесі діяльності установи та забезпечуються досягнення основної мети установ державного сектору економіки: надійний контроль за ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів.

Суб'єкти формування облікової політики: керівник (директор), заступник керівника, головний бухгалтер, планово-економічна, фінансова, інженерно-технічна служби та інші.

Головний бухгалтер повинен готувати проект розпорядчого документа, адже на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо облікової політики.

При формуванні облікової політики в установі слід виокремити три основні складові:

1. Методологічна – законодавча база, нормативно-правові акти та положення, які регулюють методологію ведення обліку;
2. Методична – методи ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій;
3. Організаційна – опис всього процесу організації системи ведення бухгалтерського обліку, взаємодія структурних підрозділів, відділів та відділень в установі.

Існує ряд факторів, які впливають на формування облікової політики: організаційно-правова форма власності (зобов'язання складати звітність та вести бухгалтерський облік відповідно до міжнародних стандартів), галузева приналежність (мають бути висвітлені лише ті аспекти, які відповідають конкретній галузі), податковий облік, наявність відокремлених підрозділів, відділів та відділень (впливають на організаційну складову облікової політики), обсяги діяльності, чисельність працівників, наявність матеріальної бази.

Формуючи облікову політику необхідно дотримуватися таких принципів:

1. Законності – обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку установи не мають суперечити чинному законодавству;
2. Адекватності – облікова політика установи має відповідати особливостям та специфіці його діяльності;
3. Ефективності та результативності – розробка або впровадження певного елемента облікової політики установи повинна здійснюватися при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів; [4]
4. Єдності – обрана облікова політика установи має бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, відділів, відділень, філій, представництв або підвідомчих

установ незалежно від їх місцезнаходження. Це забезпечить здійснювати аналіз та порівнювати в межах установи; [4]

5. Публічності та прозорості – облікова політика має доводитися до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Доцільно зазначити таку інформацію в наказі про облікову політику:

1. Строки корисного використання основних засобів
2. Визначення періоду нарахування амортизації
3. Визначення ліквідаційної вартості активів
4. Визначення порядку проведення переоцінки
5. Визначення одиниці аналітичного обліку запасів
6. Облік запасів за місяцями зберігання
7. Вибір методу вибуття запасів
8. Облік транспортно-заготівельних витрат та їх розподіл
9. Визнання доходу від необмінних операцій
10. Визнання доходу від надання послуг
11. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Додатками до наказу (положення) про облікову політику є: Відомість типових строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, робочий план субрахунків бухгалтерського обліку, порядок відкриття аналітичних рахунків, робоча кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку.

Облікова політика може змінюватися у випадках, коли:

- Змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- Зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У зв'язку з цим вносять зміни в існуючий наказ (положення) про облікову політику в установі державного сектору економіки та проект наказу узгоджують з головним розпорядником коштів.

Проаналізувавши накази про облікову політику в установах державного сектору економіки та вивчивши вищезгадані праці вчених та діючого нормативно-правового регулювання облікової політики можна виділити ряд проблем, що виникають при її формуванні:

- Відсутня встановлена форма наказу про облікову політику, що призводить до неоднозначного тлумачення її розділів. А також проблеми з визначенням інформації, яка повинна відображатися у наказі.
- Відсутня єдина законодавча база, якою б можна було керуватися під час формування облікової політики.
- Формальне відношення керівництва до формування облікової політики та внесення змін до неї.
- Відсутність контролю за дотриманням облікової політики, що призводить до відображення не достовірної інформації у звітності.
- Відсутній наказ про облікову політику.
- Об'єднання наказу про облікову політику з положенням про ведення бухгалтерського обліку в один розпорядчий документ;
- Наявність інформації, яка повторює зміст нормативно-правових актів;
- Затвердження облікової політики на початку кожного бюджетного року;
- Затвердження облікової політики всередині року;
- Наявність прізвищ посадових осіб або працівників підприємства в обліковій політиці;
- В бухгалтерських облік введено нові субрахунки другого і третього порядків, але відсутній робочий план рахунків;
- Відсутність інформації про організацію та взаємодію структурних підрозділів та відділів.

Об'єктом аналізу даної роботи є Київський міський Центр роботи з жінками (далі - КМЦРЖ) та його структурний підрозділ - Притулок для тимчасового перебування жінок, що зазнали насильства у сім'ї, створено у 1998 році за ініціативи Київської міської державної адміністрації (Розпорядження від 05.02.1998 року за № 202) та громадських організацій на виконання міжнародних

зобов'язань України щодо утвердження гендерної рівності та постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження національного плану дій на 1997-2000 роки щодо поліпшення становища жінок і підвищення їх ролі у суспільстві".

В період створення це була єдина державна організація в Києві та Україні, діяльність якої зосереджено на захисті прав жінок та сімей, наданні соціально-освітніх послуг та практичної підтримки жінок у вирішенні різноманітних проблем.

Відповідно до Положення Центр є методичним, просвітницько-ресурсним закладом, метою діяльності якого є реалізація політики рівних прав і можливостей жінок і чоловіків шляхом забезпечення гендерної рівності в усіх сферах суспільного життя, забезпечення діяльності Притулку для жінок і дітей, які страждають від насильства в сім'ї, та реалізація соціально-освітніх програм, курсів, проведення консультування, надання методичної допомоги.

При Центрі працює телефон «Довіра». Це отримання кваліфікованої, анонімної та безкоштовної інформаційно-консультативної допомоги з соціально-психологічних та інших питань, поширення інформації про діяльність Центру.

Звернувшись до психолога телефону «Довіра» є можливість підібрати зручний час для консультацій у спеціалістів Центру. Це отримання безкоштовної юридичної, психологічної та психотерапевтичної підтримки. Протягом 20-ти років функціонування Центру консультаційну послугу отримало 58 758 осіб, з них 56 069 жінок, 2 506 чоловіків та 183 дитини. У минулому році такою послугою скористалося 1 923 особи, в більшості це жінки – 1 830, але було прийнято і чоловіків – 73 особи та 20 дітей. В 2018 році вже понад 200 осіб отримали консультації спеціалістів Центру.

В місті Києві, як і у всій країні, гостро стоїть питання насильства щодо жінок. Більшість населення, жінки та чоловіки, не усвідомлюють реальних прав особистості на життя, рівність, свободу та особисту недоторканість. Фізичне, сексуальне, економічне та психологічне насильство в сім'ї все більш привертає увагу громадськості. Завдяки підтримці Київської міської державної адміністрації при Київському міському Центрі роботи з

жінкамибуловідкритоПритулок для тимчасовогоперебуванняжінок, щознали насильства у сім'ї, якийстворенийдля наданняконкретноїдопомогижінкам, щоїїпотребують, підняттяїхньоїсамосвідомості, озброєнняправовими та психологічнимизнаннями, а такождопомагаєприпинити на певний час ланцюгнасильства.

Притулокдієвідповідно до міжнароднихстандартівфункціонування та законодавчо-правової бази в Україні з питань домашнього насильства.Спеціалісти Центру допомагаютьжінкамскластиіндивідуальний план виходу з кризовоїситуації, проводятьзасіданнягрупипідтримки «Допоможисобі», зручніумови для проживання та відпочинкустворюють атмосферу домашнього затишку. Жінкипри необхідності можуть знаходитисьзісвоїминеповнолітніми дітьми.

За 20 років діяльності Притулку 807 жінок та 423 дитини отримали необхідну допомогу.

Відповідно до пункту 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № від 16 липня 1999 року та постанови Кабінету Міністрів України №59 від 26 січня 2011 року «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» КМЦРЖ має облікову політику затверджену наказом установи №27 від 29 грудня 2017 року(Додаток А). Аналіз облікової політики КМЦРЖ: Відповідно до облікової політики КМЦРЖ організацію ведення бухгалтерського обліку в установі покладено на структурний підрозділ Бухгалтерія на чолі з Головним бухгалтером. Форма бухгалтерського обліку – меморіально-ордерна. Господарські операції з постачальниками товарів, робіт і послуг оформлюються договорами, які в свою чергу реєструються в книзі реєстрації договорів. Основні засоби та нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю. Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється за прямолінійним методом. Амортизація на основні засоби здійснюється один раз на рік перед складанням річної звітності. Перед складанням річної звітності проводиться інвентаризація матеріальних цінностей.

1.3. Аналіз нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку в державному секторі

Передусім основним законодавчим документом, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, який був прийнятий 16 липня 1999. Відповідно до даного законодавчого акту, перехід на нові національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності розпочався з 1 січня 2000 року.

Бюджетний кодекс України — це кодифікований Закон України, який ухвалений 8 липня 2010 року за ініціативою Кабінету Міністрів України. Він діє з 1 січня 2011 року. Цим Кодексом визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.[4]

Крім Бюджетного кодексу, бюджетне законодавство складається з:

- ✓ Конституції України;
- ✓ Закон України «Про державний бюджет»;
- ✓ Рішень про місцевий бюджет;
- ✓ Рішень місцевих адміністрацій, органів місцевого самоврядування;
- ✓ Інших нормативних актів, що регулюють бюджетні відносини.

Бюджетна система України функціонує на засадах збалансованості, самостійності, єдності бюджетної системи України, повноти, обґрунтованості,

субсидіарності, цільового використання коштів, справедливості та неупередженості, публічності та прозорості.

У рамках модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, яка затверджена Постановою КМУ 16.01.2007 №34, було затверджено та впроваджено велику кількість нових нормативних документів. Перші національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БО) були ухвалені ще наприкінці 2009 року, набрання чинності яких планувалося з 01 січня 2013 року. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі - це нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.[1]

За цей час планувалося упорядкувати інші нормативні документи, а в свою чергу установи були б готові до впровадження нових правил в бухгалтерському обліку. Насправді для цього знадобилося набагато більше часу і перші 9 НП(С)БО було введено з 01 січня 2015 року, а саме:

1. НП(С)БО 121 «Основні засоби» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби) та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи.

2. НП(С)БО 122 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
3. НП(С)БО 123 «Запаси» методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.
4. НП(С)БО 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.
5. НП(С)БО 127 «Зменшення корисності активів» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності.
6. НП(С)БО 128 «Зобов'язання» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання її розкриття у фінансовій звітності.
7. НП(С)БО 130 «Вплив змін валютних курсів» Набрало чинності з 01.01.2015 р., крім розділу III, який набере чинності з 01.01.2017 р. визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України.
8. НП(С)БО 132 «Виплати працівникам» встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

9. НП(С)БО 133 «Фінансові інвестиції» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

З 01 січня 2017 року було введено в дію наступні 10 НП(С)БО:

1. НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності» - Регулює форми, склад та принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів;
2. НП(С)БО 102 «Консолідована фінансова звітність» - Регулює загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої звітності та порядок її складання;
3. НП(С)БО 103 «Фінансова звітність за сегментами» - Регулює принципи та методологічні засади формування інформації про фінансові результати, активи, зобов'язання, доходи та витрати та її розкриття у фінансовій звітності;
4. НП(С)БО 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» - Регулює порядок коригування звітності в умовах гіперінфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про коригування у примітках до звітності;
5. НП(С)БО 124 «Доходи» - Регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій;
6. НП(С)БО 126 «Оренда» - Регулює методологічні засади формування та відображення у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців;
7. НП(С)БО 129 «Інвестиційна нерухомість» - Регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності;
8. НП(С)БО 131 «Будівельні контракти» - Регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів;

9. НП(С)БО 134 «Фінансові інструменти» - Регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності;

10.НП(С)БО 135 «Витрати» - Регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

В рамках вищезазначеної модернізації останнім НП(С)БО було введено з 01 січня 2018 року, а саме:

11.НП(С)БО 136 «Біологічні активи» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття у фінансовій звітності інформації про них.

Наступним кроком в модернізації бухгалтерського обліку було введення нового Плану рахунків, що і відбулося. Новий план рахунків набрав чинності з 01 січня 2017 року. Крім того, разом із Планом рахунків було введено в дію:

- План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі у відповідності до наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203,
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі згідно із наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219,
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219),
- Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2016 р. № 1127).

Новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі порівняно з попереднім Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 №611) має багато змін. Особливістю переходу на новий План рахунків є те, що не усі старі рахунки повністю відповідають новим. Разом з тим, новий План рахунків змінив структуру об'єктів обліку. Так, деякі рахунки укрупнюються шляхом об'єднання декількох старих рахунків в один новий (наприклад, новий субрахунок 1017 «Тварини та багаторічні насадження» утворюється шляхом об'єднання частини залишків по старих субрахунках 107 «Робочі і продуктивні тварини» і 108 «Багаторічні насадження»; новий субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» утворюється шляхом об'єднання частини залишків по старих субрахунках 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття», 115 «Тимчасові нетитульні споруди», 118 «Матеріали тривалого використання для наукових цілей» тощо). А є зворотна ситуація, коли старий субрахунок ділиться на декілька нових субрахунків (наприклад, залишки по рахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» розподіляються на нові субрахунки 1512 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали», 1513 «Будівельні матеріали», 1812 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» тощо). Також важливе те, що з 2017 року отримані доходи і понесені витрати розпорядники бюджетних коштів повинні вести на більш деталізованому рівні.

План рахунків введений з 01 січня 2017 року містить ідентифікаційні коди (номери), найменування синтетичних рахунків і субрахунків з використанням певної кодифікації за десятковою системою. При цьому цифри в кодах означають наступне:

- перша цифра балансового рахунку означає клас рахунків;
- друга — номер синтетичного рахунку;
- третя — ідентифікатор суб'єкта державного сектору. Це означає, що в залежності від виду суб'єкта державного сектору ставиться відповідна 3 цифра в плані рахунків: 1 — розпорядник бюджетних коштів; 2 —

державний цільовий фонд; 3 — державний бюджет; 4 — місцеві бюджети; 5 — рахунки органів Казначейства.).

Як би держава не готувала бухгалтерів до довгоочікуваної модернізації бухгалтерського обліку всі все ж таки не були готові. Багато новоприйнятих нормативних документів були не доопрацьовані та незрозумілі. Найбільше незрозумілостей виникало з нововведеним Планом рахунків. Для того, щоб облік в усіх установах був однаковим Міністерство фінансів України видало Наказ від 21.12.2016 № 1127 "Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків"(Додаток Е) в якому чітко було зазначено всі зміни в рахунках та правильне їх співставлення зі старим планом рахунків.

Відповідно до пункту 2 наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 суб'єкти державного сектору за необхідності можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. Аналітичними параметрами можуть бути такі: — загальний фонд (можна позначити цифрою «0»); — спеціальний фонд по видах надходжень (можна позначити цифрами «1», «2» і т. д.). Введення такої аналітики потрібне для більш точного відображення господарських операцій з урахуванням особливостей бюджетного законодавства і правильного розкриття інформації надалі при складанні фінансової і бюджетної звітності. Перелік субрахунків у вигляді робочого плану субрахунків необхідно затвердити наказом (чи розпорядженням) про організацію бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

Як вже зазначалося вище, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. [1] Ретельно дослідивши наведену інформацію та вищезгадані нормативно-правові акти, можна виділити два основних недоліки у сфері формування облікової політики в бюджетній установі:

1. З боку законодавчо-нормативної бази – недостатнє підґрунтя для правильного тлумачення і формування облікової політики в установах державного сектору економіки;
2. З боку суб'єктів державного сектору – більшість установ формально відносяться до наказу про облікову політику, саме тому частіше всього використовують або копіюють накази інших установ не враховуючи свою специфіку.

Для того щоб вирішити вищезгадані основні проблеми необхідно:

1. Розробити нормативно-правовий акт, який би регулював порядок формування, вимоги до змісту та затвердження наказу (положення) про облікову політику;
2. Затвердити типову форму наказу (розпорядження або положення) про облікову політику;
3. Законодавчо визначити відповідальність керівника установи державного сектору за відсутність облікової політики;
4. Встановити жорсткі умови щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику.

Під час аналізу нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку в державному секторі виявлено ряд питань серед яких є план рахунків. Вважаю основними його проблемами:

1. Субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки» на якому потрібно обліковувати як кошти загального фонду, так і кошти спеціального фонду;
2. Субрахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» також потрібно самостійно вести аналітику по загальному і спеціальному фондах.

3.

Розділ 2 Облік в установах державного сектору

2.1. Облік доходів бюджетних установ

Відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України доходи бюджету - це 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]

Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).[1]

Відповідно до НП(С)БО 124 «Доходи» доходисуб'єктів державного сектору класифікуються вбухгалтерському обліку на доходи від обмінних операцій та на доходи від необмінних операцій.

Обмінна операція – це господарська операція з продажу або придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги(роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Перелік доходів від обмінних операцій зазначені в НП(С)БО 124 «Доходи».

Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачу активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов. Перелік доходів від необмінних операцій зазначені в НП(С)БО 124 «Доходи».

Основною обмінною операцією в бюджетних установах є бюджетні асигнування.

Бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.[4]

3 2016 року головним розпорядником КМЦРЖ є Департамент соціальної політики. Головний розпорядник щороку затверджує кошторисбюджетної

установи за кодом програмної класифікації видатків та кредитування «Забезпечення діяльності інших закладів у сфері соціального захисту і соціального забезпечення», а також з 2016 року відповідно до Міської цільової програми від 03.03.2016р. №116/116 «Турбота. Назустріч киянам» на 2016 - 2018 роки».

Таблиця 2.1

Показники кошторисів КМЦРЖ в 2016 - 2018 роках

		грн.		
Найменування	Код	2016	2017	2018
Надходження коштів із загального фонду бюджету		2 546 800,00	3 528 900,00	4 029 000,00
Інші надходження, у тому числі:				
фінансування (кошти, що передаються із загального фонду бюджету до бюджету розвитку (спеціального фонду)	602400	44 000,00		36 000,00
Кошти від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення до розмежування земель державної та комунальної власності з розстроченням платежу	33010400		13 300,00	
Разом:		2 590 800,00	3 542 200,00	4 065 000,00

Кошторис – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

[4] Кошторис на 2017 рік було збільшено на 1,367 порівняно з 2016 роком. Кошторис на 2018 рік було збільшено на 1,147 порівняно з 2017 роком.

При складанні кошторису слід керуватися постановою Кабінету Міністрів України №228 від 28 лютого 2002 року «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».

Згідно з Додатком Б у 2016 році КМЦРЖ мав 2 590 800,00 грн. бюджетних асигнувань, згідно з Додатком В у 2017 році – 3 542 200,00грн., згідно з Додатком Г у 2018 році – 4 065 000,00грн.

Облік готівкових операцій, касових видатків, фактичних видатків, відкритих (виділених) асигнувань, відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня, асигнувань та взятих зобов'язань, капітальних видатків, доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) ведеться за кодами економічної класифікації видатків в Картках аналітичного обліку затверджених наказом Міністерства фінансів України № 604 від 29.06.2017 року «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».

В Таблиці 2.2 наведена типова кореспонденція рахунків для обліку доходів.

Таблиця 2.2

Витяг з Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами

5. Облік операцій з грошовими коштами			
5.1	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 54 «Цільове фінансування»

Досить цікавим нововведенням є виникнення рахунку 54 «Цільове фінансування», в назві якого закладений головний принцип бюджетної системи.

Насправді цей рахунок призначений лише для певних господарських операцій. Згідно наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2015 року № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» на рахунку 54 «Цільове фінансування» ведуть облік про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, а саме:

- Придбання інших необоротних матеріальних активів;
- Придбання основних засобів;
- Придбання нематеріальних активів, землі;
- Придбання фінансових інвестицій;
- Будівництво;
- Модернізація, реконструкція та реставрація;
- Створення державних запасів і резервів.

Крім бюджетних асигнувань, КМЦРЖ має доходи від обмінних операцій, такі як власні надходження бюджетних установ.

Власні надходження бюджетних установ—це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.[4]

Для здійснення видатків та обліку доходів КМЦРЖ має рахунки відкриті в Управлінні Державної казначейської служби у Шевченківському районі міста Києва. Для проведення операцій із коштами загального фонду установа має відкритий 1 реєстраційний рахунок (за кодом програмної класифікації видатків 0813241).

Для проведення операцій із власними надходженнями спеціального фонду КМЦРЖ має відкритий:

- 1 спеціальний реєстраційний рахунок для проведення операцій із коштами спеціального фонду місцевого бюджету, а саме:
 - для операцій з коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень – 1 (за кодом програмної класифікації видатків 0813241).

Крім того, КМЦРЖ має відкритий 1 небюджетний рахунок. Цей рахунок використовується для отримання фінансування від Фонду соціального страхування України та від Управління праці та соціального захисту населення України.

Таблиця 2.3

**Перелік відкритих рахунків КМЦРЖ в Управлінні державної
казначейської служби Шевченківського району міста Києва станом на
01.01.2018 року**

№ з/п	Перелік номерів рахунків	Код програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів (код Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)	Фонд бюджету
1	35415098048738	0813241	1
2	35423198048738	0813241	2
3	37111003001318	-	-

2.2. Облік видатків бюджетних установ

Видатки бюджету - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування; компенсація частини суми штрафних (фінансових) санкцій, що перераховується покупцям (споживачам) за рахунок штрафних (фінансових) санкцій, застосованих органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, за наслідками проведеної перевірки за зверненням або скаргою покупця (споживача) про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій. [4]

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).[1]

Відповідно НП(С)БО 135 «Витрати» витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку на витрати за обмінними операціями та витрати за необмінними операціями. Перелік витрат відобмінних та необмінних операцій зазначені в НП(С)БО 124 «Доходи».

Для того, щоб отримати інформацію про надходження і використання бюджетних коштів передбачені такі форми бюджетної звітності:

- за загальним фондом – форма №2м, 2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»;
- за спеціальним фондом –
 - форма №4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів отриманих, як плата за послуги»;

- форма №4-2д, 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів отриманих, за іншими джерелами власних надходжень»;
- форма №4-3д, 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;
- форма №4-4д «Звіт про надходження і використання коштів отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів»;
- форма №4-3д.1, 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду(позики міжнародних фінансових організацій)».

Вищезазначені форми складаються за кодами економічної класифікації видатків, які затверджені наказом Міністерства фінансів України №333 від 12.03.2012 року «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету».

Згідно Форми №2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (Додаток Д) станом на 01.07.2018 року КМЦРЖ взято 1 760 360,74 грн. бюджетних зобов'язань. Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.[4]

До складу видаткової частини загального фонду бюджету включаються видатки, обсяг яких не може змінюватися при скороченні видатків. Це – захищені видатки. Захищені видатки не підлягають зміні при виконанні бюджету, навіть у разі збільшення дефіциту, яке обов'язково спричинить скорочення видатків, затверджених у державному або місцевому бюджеті.

Перелік захищених статей видатків державного бюджету визначається Бюджетним кодексом України (ст. 55, п. 2) та Законом про Державний бюджет України на відповідний рік.[4]

Таблиця 2.4

Показники видатків у 2016 - 2018 роках

грн.

№ п/п	Видатки та надання кредитів	2016	2017	2018
1	<i>Захищені статті видатків</i>	2 418 500,00	3 149 900,00	3 711 200,00
1.1.	Заробітна плата	1 539 500,00	2 382 700,00	2 733 000,00
1.2.	Нарахування на оплату праці	558 800,00	524 200,00	601 300,00
1.3.	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	0,00	1 000,00	3 000,00
1.4.	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	320 200,00	242 000,00	373 900,00
2	<i>Не захищені</i>	128 300,00	379 000,00	317 800,00
2.1.	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	15 000,00	128 000,00	136 600,00
2.2.	Оплата послуг (крім комунальних)	109 100,00	251 000,00	181 200,00
2.3.	Інші поточні видатки	4 200,00	0,00	0,00
	Разом:	2 546 800,00	3 528 900,00	4 029 000,00

На графіку розглянемо динаміку захищених видатків в 2016 – 2018 роках.



Рис. 2.1 **Захищені видатки КМЦРЖ**

Захищені видатки КМЦРЖ стрімко зростають у період з 2016 по 2018 роки.

На графіку розглянемо динаміку не захищених видатків в 2016 – 2018 роках.



Рис. 2.2 **Не захищені видатки КМЦРЖ**

Не захищені видатки на відміну від захищених змінюються хаотично. Це відбувається в результаті потреб установи на здійснення певних видатків. У 2017

році проводився поточний ремонт по КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)», саме тому і в цьому році виділено найбільше коштів.

2.3. Облік фінансових та не фінансових активів і зобов'язань бюджетних установ

Відповідно до Плану рахунків класу 1 «Нефінансові активи» це рахунки, які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо.[14]

В бухгалтерському обліку нефінансових активів слід керуватися такими НП(С)БО:

- 136 «Біологічні активи»;
- 121 «Основні засоби»;
- 122 «Нематеріальні активи»;
- 123 «Запаси».

Станом на 01.01.2018 року в КМЦРЖ залишок по рахунку 10 «Основні засоби» становить 335 625 грн., про що свідчить Примітки до річної фінансової звітності за формою №5-дс(Додаток Е). Основні засоби –це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.[17]

Інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, тварини та багаторічні насадження в установи відсутні. На субрахунку 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» обліковується залишок – 35 625. На субрахунку 1014 «Машини та обладнання» - 222 742. На субрахунку 1015 «Транспортні засоби» - 9 360. На субрахунку 1016 «Інструменти, прилади, інвентар» - 41 700. На субрахунку 1018 «Інші основні засоби» - 26 198.

Також слід зазначити, що вартість основного засобу може бути не менше 6 000,00 грн. включно без податку на додану вартість, про що свідчить розділ 2 НП(С)БО 121.[17]

Станом на 01.01.2018 року в КМЦРЖ залишок по рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» становить 224 137 грн., про що свідчить Примітки до річної фінансової звітності за формою №5-дс(Додаток Е).

Музейні фонди, білизна, постільні речі, одяг та взуття, інвентарна тара, необоротні матеріальні активи спеціального призначення, природні ресурси на рахунках в КМЦРЖ відсутні.

Під час проведення електронних закупівель на придбання основних засобів слід пам'ятати про постанову Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 року № 710 «Про ефективне використання державних коштів», а саме про Додаток 1 Заходи щодо ефективного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету. На виконання даної постанови, а саме забезпечення ефективного та раціонального використання бюджетних коштів керуватися постановою Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2001 року № 332 «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету».

Для прийняття, оформлення, оприбуткування, руху необоротних активів та їхнього аналітичного обліку використовувати типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання».

Згідно з обліковою політикою КМЦРЖ основні засоби та нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю, яку визначають для:

- Придбаних за плату необоротних активів – як суму сплачену за придбання з урахуванням витрат на виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкти основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі); витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання запланованою метою.
- Отриманих безоплатно – за первісною (переоціненою) вартістю суб'єкта, що їх передав з урахуванням витрат, перелічених вище (придбаних за плату необоротних активів) та з наведенням нарахованої суми износу. У разі відсутності підтверджувальних документів первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства. (Додаток А)

Строки корисного використання для основних засобів визначаються за додатком до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 року № 11.

Списання основних засобів здійснювати відповідно до Порядку списання основних засобів з балансів підприємств, установ та організацій комунальної власності територіальної громади міста Києва затвердженого рішенням Київради від 19.07.2005 року № 816/3391.

Нарахування амортизації основних засобів проводити із застосуванням прямолінійного методу. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Проводити нарахування амортизації основних засобів один раз на рік перед складанням річної звітності. Згідно Додатку Е станом на 01.01.2018 року залишок на субрахунку 1411 «Знос основних засобів» становить 236 216 грн. На

субрахунку 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» дорівнює 112 069 грн.

Амортизацію малоцінних необоротних активів нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта у розмірі 50% його первісної вартості, решта – 50% первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Контроль за використанням матеріальних цінностей бюджетної установи здійснюється в ході інвентаризації за місцями зберігання та за матеріально-відповідальними особами.

Після здійснення інвентаризації і виявлення її результатів комісія розпочинає документальну перевірку. Записи у звітах порівнюються з даними первинних документів і встановлюється правильність їх бухгалтерської обробки. Записи у звітах мають бути підтверджені правильно оформленими документами.

Відповідно до Плану рахунків класу 2 «Фінансові активи» це рахунки, які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України (далі - орган Казначейства), у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи.[16]

Рахунки:

- 20 – Довгострокова дебіторська заборгованість;
- 21 – Поточна дебіторська заборгованість;
- 22 – Готівкові кошти та їх еквіваленти;
- 23 – Грошові кошти на рахунках;
- 25 – Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи;
- 26 – Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи;
- 27 – Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками;
- 28 – Розрахунки за надходженнями до бюджету;
- 29 – Витрати майбутніх періодів.

Аналізуючи фінансові активи КМЦРЖ виявлено, що каса в установі відсутня. Станом на 01.01.2018 року залишки на рахунках відкритих в органах Казначейства відсутні.

Запаси - це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору.[22]

Згідно Приміток до річної фінансової звітності за формою №5-дс(Додаток Е)в установі станом на 01.01.2018 року запаси обліковуються в сумі 27 850 грн., а саме на таких рахунках:

- 1513 «Будівельні матеріали» в сумі 2 709 грн.;
- 1515 «Запасні частини» в сумі 1 884 грн.;
- 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» в сумі 23 257 грн..

2.4. Звітність установ державного сектору

Господарські операції, які щоденно здійснюються установами, оформляються первинними документами та відображаються в облікових регістрах. Для управління діяльністю установи, оцінки її результатів необхідне певне узагальнення усіх змін внаслідок проведення господарських операцій. Це особливо потрібно для зовнішніх користувачів. Для задоволення їх інтересів складається звітність.

Пункт 2 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік» визначає, що: бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.[1]

Користувачі фінансової звітності - фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.[1]

Податкова звітність - це сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленної форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету. Податкову звітність може здійснювати як платник податку самостійно, так і його представник або податковий агент.

Статистична звітність – форма статистичного спостереження державою, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних.

Перед складанням фінансової та бюджетної звітності перед кожним звітним періодом необхідно виконати певні кроки, а саме:

1. Узагальнення даних бухгалтерського обліку – виконується для узагальнення господарських операцій, відображених бюджетною установою в обліку протягом звітного періоду, а також для перевірки правильності облікових записів і складання звітності підбивають підсумки за рахунками бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків. Із цією метою складаються оборотні відомості для перевірки повноти записів у бухгалтерському обліку.
2. Закриття рахунків доходів і витрат – для того, щоб визначити фінансовий результат за звітний період, потрібно закрити доходи і витрати за цей період на фінансовий результат звітного періоду. Для цього субрахунки доходів і витрат закривають щокварталу на субрахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду».
3. Закриття меморіальних ордерів – для закриття меморіальних ордерів за місяць звітного періоду в кожному ордері визначають підсумки за всіма графами і виводять залишки на кінець місяця, а також визначають суму оборотів за кожним меморіальним ордером.
4. Внесення даних до книги «Журнал-головна» - суму меморіального ордера записують у дебет і кредит відповідних субрахунків та визначають суму оборотів по меморіальному ордеру. Після цього необхідно вивести залишок на початок наступного місяця за кожним субрахунком.[13]

Виконавши всі вказані кроки можна впевнено підходити до складання бюджетної звітності. При складанні бюджетної звітності слід керуватися наказом Міністерства фінансів України №44 від 24.01.2012 року "Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування" та наказом Міністерства фінансів України №333 від 12.03.2012 року «Про затвердження Інструкції щодо застосування

економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету».

Бюджетну звітність оновлення не обійшли стороною і в Порядку №44 викладеному у новій редакції було передбачено також елементи фінансової звітності, які додатково розкривалися у таких формах:

- Звіт про рух необоротних активів (форма №5);
- Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма №6);
- Звіт про недостачі і крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей (форма №15);
- Довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у форма №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- Довідка про матеріальні цінності, які передані на відповідальне зберігання.

Також досить значимою зміною було те, що з бюджетної звітності вилучили графу фактичних видатків та нарахованих доходів. Графа фактичних видатків була в багатьох формах бюджетної звітності, а саме:

- 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 коштівотриманих, за іншими джерелами власних надходжень(форма №4-2д,№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).

Це значно полегшило роботу бухгалтерів. Адже, основною проблемою застосування форм бюджетної звітності полягало у відображенні нарахованих витрат амортизації у графі фактичних видатків: бюджетна звітність складається у розрізі по кодам економічної класифікації видатків відповідно до кошторису установи, але витрати з амортизації не потребують руху грошових коштів і в кошторис не закладаються.

Окрім зазначених вище звітів, що входять до бюджетної звітності є ще такі форми і додатки:

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами(форма №7д, №7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами(форма №7д.1,№7м.1);
- Звіт про виконання бюджету (кошторису) Фонду(додаток №9);
- Пояснювальна записка(додаток №10);
- Довідка про використання кредитів (позик)від іноземних держав,банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів(додаток №11);
- Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках(додаток №12);
- Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України(додаток №13);
- Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного(місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних),інших рахунках,відкритих в органах Державної

казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків(додаток №14);

- Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного(місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня(додаток №15);
- Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків(додаток №16);
- Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків(додаток №17);
- Довідка про депозитні операції(додаток №18);
- Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами(додаток №19);
- Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду (додаток 20);
- Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) (додаток 21);
- Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів (додаток 22);
- Довідка про використання іноземних грантів (додаток 23);
- Довідка про дебіторську заборгованість за видатками (додаток 24);
- Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалася станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними (додаток 25);
- Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями (додаток 26);

- Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (додаток 27);
- Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на забезпечення здійснення правосуддя між місцевими та апеляційними судами усіх видів та спеціалізації, вищими спеціалізованими судами та іншими органами судової влади у системі Державної судової адміністрації України (додаток 28).

Після перевірки бюджетної звітності складається фінансова звітність. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541 (далі - НП(С)БОДС 101) визначено, що:

- ✓ метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету;
- ✓ фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:
 - джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
 - результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
 - дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
 - цільового використання бюджетних коштів;
 - оцінки якості управління;
 - оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
 - придбання, продажу та володіння цінними паперами;
 - участі в капіталі підприємств;

- рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей;
- ✓ фінансова звітність складається з:
 - балансу (далі – форма № 1-дс),
 - звіту про фінансові результати (далі – форма № 2-дс),
 - звіту про рух грошових коштів (далі – форма № 3-дс),
 - звіту про власний капітал (далі – форма № 4-дс),
 - приміток до річної фінансової звітності (далі – форма № 5-дс).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року). Звітним періодом суб'єкта державного сектору, що ліквідується або припиняє свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення), є період з початку року до моменту ліквідації.

Під час складання фінансової звітності необхідно керуватися наказом Міністерства фінансів України від 11.4.2013 року №476 «Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності» та наказом від 28.3.2013 року №433 «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності».

З 01 січня 2017 року наказ Міністерства фінансів України №44 від 24.01.2012 року «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування», який визначав правила подання бюджетної і фінансової звітності виклали в новій редакції: відтоді він

обумовлював лише бюджетну звітність, а усі інші питання, що стосуються фінансової звітності регулює НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності» та наказ Міністерства фінансів України №307 від 28.02.2017 року «Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі».

Першою кардинальною зміною на погляд бухгалтерів була зміна одиниці звітності. Раніше форми фінансової звітності склалися у гривнях з копійками, нині в гривнях без копійок.

Наступним нововведенням було те, що квартальний Баланс і Звіт про фінансові результати потрібно подавати станом на останній день кварталу. Наприклад, за 1 квартал – станом на 31.03). До пакету річної фінансової звітності додано Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності.

В Додатку Ж наведено порівняння фінансової звітності згідно Порядку №44 та згідно НП(С)БО 101.

Для складання Звіту про результати фінансової діяльності за формою №2-дс розпорядник бюджетних коштів бере узагальнені показники з бюджетної звітності.

Бюджетні установи заповнюють Баланс з урахуванням рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації, які були зазначені в листі Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851.

Зміни і не обійшли стороною Баланс. В першу чергу змінено назву розділів активу і пасиву. В Додатку З наведено порівняння статей форми №1-дс та форми №1.

З Балансу вилучено розділи доходів і витрат, що на мій погляд для установ державного сектору економіки є абсурдним. Основним правилом бухгалтерського обліку є цільове використання, дотримання економії бюджетних коштів і т.д. А тут в основному звіті установи ми не бачимо її доходів і витрат, а є лише цифра, яка не відомо з чого складається.

На прикладі КМЦРЖ розглянемо звітність, яку подає установа. В Додатку І наведено перелік бюджетної та фінансової звітності та відповідальних осіб за їх складання, яку згідно облікової політики установи подає КМЦРЖ.

В Додатку К наведено перелік податкової звітності та відповідальних осіб за їх складання, яку згідно облікової політики установи подає КМЦРЖ.

В Додатку Л наведено перелік статистичної звітності та відповідальних осіб за їх складання, яку згідно облікової політики установи подає КМЦРЖ.

В Додатку М наведено перелік інших звітів та відповідальних осіб за їх складання, яку згідно облікової політики установи подає КМЦРЖ.

В час інформатизації створюється дуже багато засобів на базі електронної передачі даних. Це і електронна звітність, і документообіг, і електронні цифрові підписи, захищені носії інформації та багато іншого. З одного боку це все спрощує та пришвидшує роботу бухгалтерів, адже не потрібно возити кожен документ у паперовому вигляді, а з іншого боку створюється дуже багато програм. На перший погляд ці програми повинні спростити роботу бухгалтерів, але на практиці все не так просто як здається. Перш за все, в установах має бути гарне обладнання та швидкісний інтернет, що в умовах економії бюджетних коштів є досить складною задачею. Наступним негативним фактором є те, що кожна контролююча установа створює своє програмне забезпечення, яке потрібно опановувати самостійно. Слід зазначити що, деяке програмне забезпечення є платним або потрібно сплачувати за технічне обслуговування. На прикладі КМЦРЖ лише фінансову і бюджетну звітність потрібно подавати в:

1. «Є-звітність» - Державна казначейська служба;
2. «LocalBalans» - Департамент комунальної власності;
3. «Єдина інформаційна система» - Департамент комунальної власності.

Виходить одну і ту ж звітність потрібно дублювати в 3 програмних комплексах. Навіщо?

Також окрім звичайної бухгалтерської програми, на прикладі КМЦРЖ це «Fit-бюджет», потрібно працювати в інших програмах створених головним

розпорядником бюджетних коштів. Відображаючи в «Fit-бюджет» зареєстровані юридичні і фінансові зобов'язання їх потрібно дублювати в «1С Бюджет міста» для головного розпорядника; створюючи штатний розпис та тарифікацію потрібно робити його точну копію в «1С Тарифікація» не зважаючи на те, що дану інформацію обов'язково надають у паперовому вигляді на затвердження. Тому на практиці зовсім по іншому виглядає ефективність впровадження технологій у введенні бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Висновки до розділу 2

Нині в бухгалтерському обліку існує фінансова, бюджетна, податкова, статистична звітності.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить показники про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів бюджетної установи за звітний період. Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.[4] Фінансова звітність складається в грошовій одиниці – гривня без копійок та складається станом на останній день звітного періоду. Фінансова звітність складається на підставі бюджетної звітності.

Бюджетна звітність - єдина система даних про майновий і фінансовий стан установи та результати її господарської діяльності, що складається на основі даних бюджетного обліку за встановленими формами. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.[4]

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України.

Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів.

Статистична звітність - це звітність, яку складають усі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам державної статистики для оцінки стану та розвитку економіки держави і планування макроекономічних показників.

Розділ 3 Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку в установах державного сектору

3.1. Досвід зарубіжних країн у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі

Бухгалтерський облік – одна з функцій управління, яка характеризується чіткою системністю. Загалом під системою управління розуміють єдність керованого об'єкта й органу керування. Системою бухгалтерського обліку є певний логічний комплекс, що сформований на основі плану рахунків певної бази (виробничої, прибуткової, витратної) та здатний узагальнювати процеси виробництва, збуту і постачання, визначаючи при цьому кінцеві фінансові результати діяльності.

Загалом облікова система характеризується певним комплексом показників, головними з яких є:

- функціонування розвинутої системи бухгалтерських стандартів, що забезпечує отримання і використання достатньо повної та аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень. Національні бухгалтерські стандарти включають національні інструкції, положення та накази, які регламентують ведення бухгалтерського обліку;
- національний план рахунків, побудований на певній обліковій базі;
- система організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Більшості облікових систем властиві дві бухгалтерії: фінансова та управлінська, які виконують різні функції;
- методологія визначення кінцевого фінансового результату роботи підприємства;
- мета облікової системи, використання фінансових результатів діяльності.

Нині існує шість національних і міжнародних бухгалтерських систем:

1. Країни Східної Європи – єдина бухгалтерія; витратна база плану рахунків; мета облікової системи – зниження собівартості.
2. Країни Європейського Союзу (ЄС) – дві бухгалтерії (загальна й аналітична); прибуткова база плану рахунків; мета облікової системи – збільшення прибутку.
3. Англосаксонська система – дві бухгалтерії (фінансова й управлінська); прибуткова база плану рахунків; мета облікової системи – збільшення прибутку.
4. Французька система – дві бухгалтерії; виробнича база плану рахунків; мета бухгалтерії – збільшення доходу.
5. Країни Африканського Союзу – дві бухгалтерії; виробнича база плану рахунків; мета бухгалтерії – збільшення доходу.
6. Організація Об'єднаних Націй (ООН) – дві бухгалтерії; виробнича база плану рахунків; мета облікової системи – збільшення доходу.

Бухгалтерський облік визначає середовище, в якому він функціонує. Кожна країна має свою історію, цінності, політичну систему. Те саме можна сказати і про бухгалтерський облік. Принципи його організації в різних країнах значно відрізняються між собою. Ці відмінності зумовлені як існуванням різних форм господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних та ін.).

Нині у світі склалися кілька організаційних моделей обліку:

- Британо-американська модель. Її основні принципи були розроблені у Великобританії та США. Основна ідея моделі – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. Промислові революції в США та Великобританії призвели до того, що власники компаній та інвестори віддалилися від оперативного управління і передали його професійним управляючим. У такій ситуації фінансово-облікова інформація є важливим джерелом даних про стан компанії. Управлінський персонал зобов'язаний надавати своїм акціонерам звіти для контролю за ефективністю використання ресурсів. Саме ця обставина визначила націленість фінансової звітності на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів. Така орієнтація фінансового обліку властива США та Великобританії протягом багатьох

років. Більше того, в цих країнах були створені ринки та біржі цінних паперів, де більшість компаній знаходила додаткові джерела фінансових ресурсів. У результаті фінансові звіти компаній значно відрізняються за аналітичністю.

- **Континентальна модель.** Цієї моделі дотримується більшість країн Європи і Японія. Бізнес, виробнича діяльність тісно пов'язані з банками, які в основному задовольняють фінансові запити компаній. Бухгалтерський облік регламентований законодавчо. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку, навпаки, облікова політика спрямована передусім на задоволення вимог уряду. Крім цього, уряди країн вимагають публікувати деяку інформацію про компанії, тому останні змушені готувати детальну фінансову звітність. Існує дві бухгалтерії (загальна та аналітична) та прибуткова база плану рахунків. Метою облікової системи є збільшення прибутку.
- **Південноамериканська модель.** Країни об'єднує іспанська мова (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська), а також спільне минуле. Основною відмінністю цієї моделі від названих вище є коригування облікових даних на темпи інфляції. Загалом облік орієнтований на потреби державних планових органів, а його методи, що використовуються на підприємствах, достатньо уніфіковані. Інформація, яка необхідна для контролю за дотриманням податкової політики, дуже добре відображається в обліку та звітності. Це значно спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів.
- **Інтернаціональна модель.** Вона зумовлена потребами міжнародного погодження обліку, насамперед, з інтересів міжнародних валютних ринків. Тільки невелика кількість крупних корпорацій може зараз стверджувати, що її річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.

[24]

Під бухгалтерськими стандартами розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку, зокрема: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, порядок включення результатів діяльності асоційованих та дочірніх підприємств до зведеної (консолідованої) звітності, облік курсових різниць тощо. Стандарти обліку поділяються на два види:

1. міжнародні – розроблюються Комітетом міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) і рекомендовані до застосування;^[25] Його було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Початковою метою КМСБО було формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах. За період своєї діяльності КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО). У травні 2000 року було прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне членство було відмінено, а Комітет було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board — IASB). З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організацій Комітет державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів видав Керівництво для фінансової звітності державного сектору (Guideline for Governmental Financial Reporting). Керівництво для фінансової звітності державного сектору є основою для розробки Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS). На сьогодні вже затверджено 20 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Після реорганізації в 2001 р. КМСБО було перейменовано стандарти з «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» (International Accounting Standards — IAS) у «Міжнародні стандарти фінансової звітності» — МСФЗ (International Financial Reporting Standards —

IFRS). Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS 1) був затверджений 19 червня 2003 р. І поширюється на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 р.[26]

2. національні – нормативи з бухгалтерського обліку, які розроблюються кожною країною самостійно для внутрішнього користування.[25] У країнах англо-американської системи обліку розробкою принципів та стандартів займаються спеціальні професійні організації: в США – Американський інститут присяжних бухгалтерів, у Великій Британії – Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, в Австралії – Інститут присяжних бухгалтерів Австралії та Австралійське товариство присяжних бухгалтерів тощо. Стандарти цих країн носять рекомендаційний характер. В країнах, облік яких побудовано на континентальній моделі, розробкою стандартів переважно займаються законодавчі органи з врахуванням розробок та пропозицій професійних організацій. Стандарти в цих країнах носять нормативний характер (Франція, Німеччина, Україна, Росія тощо). Незважаючи на те, що національні стандарти різних країн дещо відрізняють у назві, всі вони мають однакові призначення та структуру.

На даний час існують декілька форм використання країнами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку:

– застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в якості національних стандартів. До числа таких країн відносяться: Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Пакистан, Тринідад і Тобаго, Хорватія;

– використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в якості національних стандартів, але за умови, що для питань, які невизначені міжнародними стандартами, розробляються національні. Такими країнами є

Малайзія та Папуа-Нова Гвінея;

– використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в якості національних стандартів, однак, у деяких випадках можлива їх модифікація відповідно до національних особливостей. Це – Албанія, Бангладеш,

Барбадос, Замбія, Зімбабве, Кенія, Колумбія, Польща, Судан, Таїланд, Уругвай, Ямайка;

– національні стандарти основані на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та забезпечують їх додаткове роз'яснення. Серед таких країн можна назвати Китай, Іран, Словенія, Туніс, Філіппіни;

– національні стандарти, основані на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, однак, деякі стандарти можуть бути більш деталізовані ніж міжнародні стандарти. Такими країнами є Бразилія, Індія, Ірландія, Литва, Мавританія, Мексика, Намібія, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Сінгапур, Словачія, Греція, Франція, Чехія, Швейцарія, Південна Америка;

– національні стандарти основані на міжнародних стандартах, завинятком того, що кожний національний стандарт включає до себе положення, яке порівнює національний стандарт з міжнародним стандартом (Австралія, Гонконг, Данія, Італія, Нова Зеландія, Швеція, Югославія).[26]

У практиці бухгалтерського обліку багатьох країн світу використовується термін «облікова політика». Відповідно до МСБО 8, облікова політика – це конкретні принципи, основи, умови, правила та практика, які прийняті компанією для підготовки та надання фінансової звітності. Єдиного переліку загальноприйнятих складових облікової політики не існує. Проте МСФЗ пропонує широкий вибір варіантів облікової політики практично для всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Особливості облікової політики конкретного підприємства та її вплив на стан справ останнього мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності. Основною вимогою до облікової політики підприємства є її постійність, прийняття з року в рік. Зміни в обліковій політиці мають бути обґрунтовані та зазначені у примітках до фінансової звітності. [25]

У 2000 р. Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід всіх європейських компаній, чії цінні папери обертаються на біржах, до складання та подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами. Зокрема, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії,

які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС. Також держави-члени ЄС можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ щодо:

- річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку;
- консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки.

На сьогодні Фінляндія, Німеччина, Ірландія, Польща, Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Ісландія, Люксембург дозволяють застосовувати МСФЗ для річних звітів лістингових компаній, а Греція, Італія, Чехія, Естонія, Литва, Словачія і Словенія вимагають це. Практика свідчить, що прийняття і використання МСФЗ забезпечує:

- ≡ зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- ≡ зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- ≡ поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- ≡ однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі. [25]

Кожне підприємство використовує набір бухгалтерських рахунків, за допомогою якого здійснюється формування облікової та звітної інформації про господарську діяльність. На рахунках відображаються всі зміни, що відбуваються з активами, зобов'язаннями та капіталом під впливом господарських операцій.

У країнах англо-американської системи обліку, бухгалтер має свободу в розробці системи рахунків. У країнах СНД назви рахунків та їх коди – розробляються централізовано. Аналогічно – в країнах континентальної системи обліку (Німеччина, Франція, Іспанія, Португалія та інші) записи на рахунках здійснюються в залежності від характеру об'єктів, які підлягають обліку.

Господарські операції всіх країн мають два напрями: збільшення (+) або зменшення (–). Рахунок розбивається на дві інформаційні зони, кожна з яких призначена для обліку змін, спрямована на збільшення або

зменшення початкової величини показника, що характеризує стан об'єкта на початок звітнього періоду. Такий показник називається – початкове сальдо. Історично склалось, що ліва сторона рахунка називається Д – дебет, а права сторона К – кредит.

За змістом рахунки класифікують:

- 1) Матеріальні. До них належать рахунки, які відображають активи підприємства (основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти).
- 2) Персональні. До них належать рахунки на яких відображають дебіторську та кредиторську заборгованість на підприємстві.
- 3) Номінальні. Це рахунки прибутків та видатків підприємства. Рахунок «Доходи» відображає збільшення доходів підприємства, а рахунок «Видатки» зменшення прибутку.

Взагалі, прибуток підприємства за звітний період відображається на результативному рахунку «Нерозподілений прибуток». У результаті, закриття рахунків доходів та видатків у кінці звітнього періоду на них залишається нульовий залишок, тому вони їх називають – тимчасовими рахунками.

Існують рахунки, які відображають у балансі – капіталізовані рахунки, та рахунки, що виступають основою для складання звіту про доходи та видатки – не капіталізовані рахунки.

З метою дотримання основного бухгалтерського рівняння – техніка записів на рахунках у всіх країнах однакова:

Актив = Власний капітал + Зобов'язання

Класифікація рахунків у Франції впливає з побудови національного плану рахунків:

Виділяють 4 категорії рахунків:

- 1-5 класи рахунків – балансові (дозволяють складати бухгалтерський баланс);
- 6-7 класи рахунків – позабалансові (призначені для обліку затрат і визначення результатів діяльності);

- 8 клас рахунків (затрати – випуск-результат);
- 9 клас рахунків (управлінської бухгалтерії).

У США рахунки поділяють на дві групи:

- постійні рахунки: рахунки активів, пасивів та капіталу акціонерів;
- тимчасові рахунки: рахунки доходів, витрат, прибуткові та збиткові.

У США не використовують позабалансові рахунки.

Таким чином, у практиці закордонного обліку найпоширенішими підходами до класифікації бухгалтерських рахунків є:

1. класифікація рахунків у розрізі елементів, що складають основу бухгалтерського рівняння;
2. поділ рахунків на групу реальних, номінальних та змішаних рахунків;
3. класифікація рахунків на основі форм фінансової звітності.

3.2. Шляхи вдосконалення чинної системи бухгалтерського обліку установ державного сектору

В час економічного становлення держави бухгалтерський облік зазнає багато змін. Держава прагне до удосконалення обліку, а особливо в бюджетних установах. Досить важливим є на даний час дотримання основних принципів бухгалтерського обліку, а саме цільового використання бюджетних коштів та прозорості в обліку під час здійснення державних закупівель. Саме ці два принципи найчастіше пишуть в актах перевірки як ті, що не виконуються або виконуються з помилками.

Для того, щоб уникнути порушень в сфері державних закупівель у 2015 році було запроваджено пілотний проект єдиної системи електронних публічних закупівель «ProZorro». Згідно з Законом України "Про публічні закупівлі" портал prozorro.gov.ua є відкритим ресурсом, який пропонує доступ до всієї інформації з центральної бази даних про електронні тендерні торги. З 2016 року «ProZorro» став офіційним порталом оприлюднення інформації про публічні закупівлі України.

Державні організації-замовники оприлюднюють тендерні оголошення (а учасники аукціону беруть участь в торгах) за допомогою модулю електронного аукціону, доступ до якого вони отримують, зареєструвавшись на авторизованих електронних майданчиках. Модуль аукціону відповідає за те, щоб інформація потрапляла до центральної бази даних та оприлюднювалася на порталі та всіх інших майданчиках одночасно.

Портал, база даних та модуль електронного аукціону разом з партнерами та стейкхолдерами формують Єдину систему електронних публічних закупівель «ProZorro».

Дані Єдиної системи електронних закупівель є дозволеними для їх подальшого вільного використання та поширення. Будь-яка особа може вільно копіювати, публікувати, поширювати, використовувати, у тому числі в комерційних цілях, у поєднанні з іншою інформацією або шляхом включення до складу власного

продукту, публічну інформацію у формі відкритих даних з обов'язковим посиланням на джерело отримання такої інформації.[27]

На практиці ж впровадження вищезгаданого проекту мало свої позитивні та негативні аспекти. Позитивні аспекти:

1. Полегшення в роботі для бухгалтерської служби, адже не потрібно самостійно шукати постачальників товарів, робіт і послуг. На порталі постачальники самостійно приймають участь в закупівлях. Також є можливість запросити постачальника до закупівлі.
2. Економія бюджетних коштів під час проведення електронних закупівель. Система ProZorro за результатами проведення аукціону обирає переможцем закупівлі постачальника, який погодився надати відповідні товари, роботи і послуги за найменшу суму.
3. Прозорість. Будь-хто має доступ до інформації про закупівлі.

Негативні аспекти у впровадженні системи:

1. Замовники не мають можливість укладати договори з надійними постачальниками, співпраця з якими була напрацьована роками, адже всі договори потрібно заключати після проведення процедури електронних торгів. Винятком заключення прямих договорів є договір сума якого становить менше 3 000,00 грн..
2. Економія бюджетних коштів не означає якість. Не в усіх випадках переможець закупівлі пропонує товар чи послугу зазначеної якості замовником. Саме тому, на практиці здійснення закупівель є досить важливим правильно складене технічне завдання та вимоги до кваліфікації переможця. Під час засідання комісії з публічних закупівель важливо здійснити ретельну перевірку пропозиції переможця та порівняти її з технічним завданням замовника.
3. Перед початком проведення електронних торгів необхідно виконати моніторинг цін на певний товар, роботу чи послугу, яку замовник планує придбати. Потрібно зробити правильну та ретельну документацію, а саме:

Оголошення про проведення закупівлі, Технічні вимоги до закупівлі, Вимоги до кваліфікації переможця. Вказану документацію потрібно розмістити на порталі у додатках до закупівлі. Також у разі виникнення запитань до закупівлі та скарг з боку постачальника необхідно вчасно надавати аргументовану відповідь. Цю всю роботу повинен виконувати кваліфікований працівник, саме тому на ринку зараз досить багато семінарів, тренінгів та курсів по проведенню електронних закупівель. Щоб виконувати цей великий об'єм роботи з'являється необхідність у наймі працівника, експерта у сфері закупівель.

Впровадження нового Плану рахунків з 2017 року, який створений у відповідності до Національних стандартів є ще одним спірним питанням у підвищенні ефективності бухгалтерського обліку бюджетних установ. Найбільш гострим питанням для спорів є те, що новий план рахунків узагальнює облік наявних коштів на рахунках загального і спеціального фондів бюджету. Хоча в свою чергу для доходів існують окремі рахунки для загального і спеціального фондів. Дотримуючись принципу цільового використання бюджетна установа зобов'язана вести облік окремо коштів загального та спеціального фондів. Для цього установа повинна в обліковій політиці самостійно затвердити відповідні субрахунки. Чому б не зробити цю аналітику для всіх установ в плані рахунків? Абсурдом є те, що у фінансовій звітності, а саме у Звіті про рух грошових коштів (форма №3-дс) потрібно надавати інформацію про доходи і видатки окремо по загальному фонду і окремо по спеціальному фонду.

Відповідно до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" фінансова звітність формується з дотриманням багатьох принципів, один з яких це: нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей. Виходячи з цього установа щоквартально закриває

рахунки доходів і витрат. В таблиці 3.1 наведена відповідна кореспонденція рахунків.

Таблиця 3.1

Витяг з Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами

6. Операції з власним капіталом			
6.1	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
6.2	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 (8111) «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113) «Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за

			необмінними операціями»
--	--	--	-------------------------

Відразу виникає питання навіщо потрібно визначати фінансовий результат щоквартально, адже кошторис установі затверджується на рік? Яку інформацію нам дасть фінансовий результат у звітному кварталі? На мій погляд це просто хитрий спосіб, за допомогою якого вилучили рядки доходів і витрат з Балансу. І навіщо?

На практиці фінансовий результат визначають додаючи залишок на рахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та профіцит/дефіцит, який визначають у Звіті про фінансовий результат (форма 2-дс). Профіцит/дефіцит у результаті звичайної діяльності – це різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності.[6]

З часів заснування бухгалтерського обліку основним звітним документом, що відображав діяльність установи був Баланс.

Баланс – це звітпрофінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал.[6]

В цій формі наводилась вся необхідна інформація про установу. Установа здійснює свою діяльність отримуючи доходи і здійснюючи витрати. Без цих господарських операцій установа не існує. Тому відсутність в Балансі (форма №1-дс) рядків доходів і витрат здається досить дивним. Зараз Баланс носить характер більш узагальнюючої форми ніж інформативної. Інформацію про доходи і видатки можна побачити за звітний квартал лише у формах бюджетної звітності, а за звітний рік у Звіті про рух грошових коштів (форма №3-дс).

Під час складання Звіту про фінансові результати (форма №2-дс) досить незрозумілими є рядки з обмінними і не обмінними операціями. Обмінна операція – це господарська операція з продажу або придбання активів в обмін на грошові

кошти, послуги(роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Далі виникає питання: як бюджетні асигнування можуть бути доходами від обмінних операцій? Виходячи з визначення «обмінних операцій» виникає наступне питання: На що бюджетна установа повинна обмінювати бюджетні асигнування? Досить багато бюджетних установ є неприбутковими організаціями в яких немає ні платних послуг, ні доходів від додаткової(господарської) діяльності. Відповідно в них є лише бюджетні асигнування. Як в таких випадках можуть бути в установи обмінні операції?

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку не тільки полегшує процес управління діяльністю установи, але й є необхідною умовою виконання ряду законодавчих вимог, зокрема щодо подання електронної звітності. Використання програмного забезпечення дозволяє бухгалтеру отримати оперативну інформацію, зменшити кількість помилок під час обробки даних, що допускаються людським фактором. Враховуючи появу можливості складати звітність в електронному вигляді, можливість здійснювати обмін вхідною та вихідною кореспонденцією, підписувати електронним цифровим підписом платіжні документи кожна установа, яка є власником даного програмного забезпечення висуває свої вимоги. Причиною цього є те, що кожне створене програмне забезпечення є унікальним і потребує виконання певних умов для його використання. Наприклад, кожен контролюючий орган має своє програмне забезпечення і установа зобов'язана подавати електронну звітність у кожному з них. Деякі установи мають декілька програмних забезпечень. Наприклад, Державна казначейська служба України має окремо програму на подачу звітності – «Є-звітність» і окрему на реєстрацію і здійсненню платежів – «Є-казна». Кожну з цих програм необхідно опановувати самостійно.

Крім звітних програм на разі стоїть досить болюче питання з приводу автоматизованого бухгалтерського обліку в бюджетній установі. На даний час на українському ринку досить багато розробників та програмних продуктів, але на жаль ще немає жодної програми, яка б на 100% могла б відобразити облік в бюджетній установі. Досить важко врахувати всю специфіку обліку.

Найболючішим питанням є ведення бухгалтерського обліку заробітної плати, особливо в частині почасової оплати праці, врахування всіх доплат педагогів та індексація.

Висновки до розділу 3

З погляду на модернізацію бухгалтерського обліку виникає більше питань ніж ясності. Вважаю, що для вдосконалення системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах необхідно виконати ряд заходів, а саме:

1. Внести зміни та впорядкувати план рахунків з відповідною необхідною аналітикою для складання звітності та дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів.
2. Впорядкувати звітність шляхом внесення змін до законів та нормативно-правових актів. На мій погляд розділ фінансової і бюджетної звітності ніяк не вплинув на ефективність в обліку, а лише додав додаткову роботу бухгалтеру.
3. Необхідно оновити форму Балансу. Основна фінансова форма повинна містити найбільшу кількість фінансових показників про діяльність бюджетної установи, а не носила характер узагальнюючої форми звітності.
4. Визначитися з тлумаченням обмінних та не обмінних операцій в фінансовій звітності та їх причетності до неприбуткових установ державного сектору економіки.
5. Розробити єдину інформаційну систему або програмне забезпечення для звітності з відкритим доступом для всіх контролюючих органів.

6.

Висновки

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.[1]

З метою відповідності бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів Кабінет Міністрів України видав розпорядження № 437-р від 20.06.2018 року «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року».

На даний час розроблений та впроваджений єдиний план рахунків, розроблені нові форми фінансової та бюджетної звітності, запроваджені Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, розробляються нові нормативно-правові акти для регулювання бухгалтерського обліку, створюється багато програмного забезпечення та інформаційних систем для обліку та контролю за відображення та здійсненням операцій з виконання бюджетів.

Однак насправді багато з цих новинок не є досконалими і потребують багатьох змін та доопрацювання. Серед найбільших невирішених питань в сфері бухгалтерського обліку в бюджетних установах є:

1. Облікова політика - основний нормативний документ з якого повинен починатися облік в бюджетній установі. На даний час недостатнє підґрунтя для правильного тлумачення і формування облікової політики в установах державного сектору економіки. Формальне становлення керівників бюджетних установ до формування наказу про облікову політику.
2. План рахунків. Відсутня аналітика рахунків за допомогою якої бюджетні установи дотримуються принципу цільового використання бюджетних коштів, а саме 2313 «Реєстраційні рахунки» та субрахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

3. Узгодження плану рахунків та звітності. Недосконале відображення форм звітності.
4. Відсутність кваліфікованих кадрів в бюджетних установах.
5. Відсутнє програмне забезпечення, яке б виконувало всі господарські операції, які здійснюються в бюджетних установах.

Вважаю, щоб вирішити всі вищезгадані недоліки та питання потрібно взяти ряд заходів, а саме:

1. Розробити нормативну базу, яка б регулювала порядок формування, вимоги до змісту та затвердження наказу (положення) про облікову політику. Затвердити типову форму наказу (розпорядження або положення) про облікову політику. Законодавчо визначити відповідальність керівника установи державного сектору за відсутність облікової політики. Встановити жорсткі умови щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику.
2. Внести зміни та впорядкувати план рахунків з відповідною необхідною аналітикою для складання звітності та дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів. Ввести окремі рахунки для загального та спеціального фондів бюджетів.
3. Впорядкувати звітність шляхом внесення змін до законів та нормативно-правових актів. На мій погляд розділ фінансової і бюджетної звітності ніяк не вплинув на ефективність в обліку, а лише додав додаткову роботу бухгалтеру. Необхідно оновити форму Балансу. Основна фінансова форма повинна містити найбільшу кількість фінансових показників про діяльність бюджетної установи, а не носила характер узагальнюючої форми звітності.
4. Визначитися з тлумаченням обмінних та не обмінних операцій в фінансовій звітності та їх причетності до неприбуткових установ державного сектору економіки.
5. Розробити єдину інформаційну систему або програмне забезпечення для звітності з відкритим доступом для всіх контролюючих органів.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок" [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>
3. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015р. № 11 (із змінами внесеними наказом Мінфіну від 25.09.2015 р. № 840) Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391
4. Бюджетний Кодекс України [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» [Електронний ресурс] - <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>

8. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби [Електронний ресурс] - <http://www.treasury.gov.ua>
9. Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 року № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»
10. Новий Бюджетний Облік №1 від 27 лютого 2017 року ТОВ «Видавнича група «АС»
11. Новий Бюджетний Облік №2 від 27 березня 2017 року ТОВ «Видавнича група «АС»
12. Новий Бюджетний Облік №3 від 4 вересня 2017 року ТОВ «Видавнича група «АС»
13. Стаття «Шпаргалка при складанні бюджетної і фінансової звітності у 2017 році» 05.07.2017 року [Електронний ресурс] - Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/zvitnist/shpargalka-pri-skladanni-byudzhethnoyi-i-finansovoyi-zvitnosti-u-2017/>
14. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року №1203 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
15. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 року № 611 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
16. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 року № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121
18. Порядку списання основних засобів з балансів підприємств, установ та організацій комунальної власності територіальної громади міста Києва затвердженого рішенням Київради від 19.07.2005 року №816/3391.
19. постанову Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 року № 710 «Про ефективне використання державних коштів»
20. постановою Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2001 року № 332 «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету».
21. Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання».
22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси" ЗАТВЕРДЖЕНО Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» ЗАТВЕРДЖЕНО Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс] - Режим доступу:
24. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: програма економічних реформ України на 2010–2014 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

25. Облік у зарубіжних країнах [Текст] : конспект лекцій для студентів напряму підготовки 6.030503 «Міжнародна економіка» / Уклад.:Скоробогатова Н.Є. – К.: НТУУ «КПІ», 2011. – 133 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://skorobogatova.edu.kpi.ua/wp-content/uploads/2017/08/Konspekt-lektsij-Oblik-u-zarubizhnih-krayinah.pdf>
26. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. –Одеса: ОНЕУ, ротاپронт, 2014 р. – 238 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5380/1/%D0%91%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%20%D1%83%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B0%D1%85.pdf>
27. Офіційний портал оприлюднення інформації про публічні закупівлі України[Електронний ресурс] - Режим доступу: <https://prozorro.gov.ua>
28. Бюджетна бухгалтерія, лютий, 2018/№8/1 Матвеева Вікторія, Чернова Наталія [Електронний ресурс] - Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/february/issue-8/1/article-34500.html>

Додатки