

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
Факультет економіки і менеджменту
Кафедра економіки, обліку і оподаткування

Допущений до захисту
завідувач кафедри ЕОО,
Подлужна Н.О. _____
« ____ » _____ 2020 р.

Випускна кваліфікаційна робота

Магістр
(освітній ступінь підготовки)

на тему “Бухгалтерський облік фінансового забезпечення бюджетних
установ”

Виконав:	студент 2 курсу, групи ОІАзм-18а галузі знань 07 Управління та адміністрування спеціальності 071 Облік і оподаткування	Птиця Ю.О.	_____
Керівник:	доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування, к.е.н., доцент	Фоміна О.О.	_____
Рецензент:	доцент кафедри управління і фінансово-економічної безпеки, к.е.н., доцент	Катранжи Л.Л.	_____
Рецензент:	начальник Покровського відділу податкового моніторингу Покровсько-Добропільського управління ГУ ДПС у Донецькій області	Маяцька Н.Г.	_____

*Засвідчую, що у цій випускній
кваліфікаційній роботі немає запозичень з
праць інших авторів без відповідних
посилань.*

Студент _____
(підпис)

Покровськ – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра економіки, обліку і оподаткування
Освітній ступінь підготовки – магістр
Галузь знань 07 «Управління і адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри ЕОО,
Подлужна Н.О. _____
«___» _____ 2020 р.

З А В Д А Н Н Я
на випускню кваліфікаційну роботу
Птиці Юлії Олександрівни

1. Тема роботи: Бухгалтерський облік фінансового забезпечення бюджетних установ.

Керівник роботи: Фоміна Олена Олександрівна доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування, к.е.н., доцент

затверджені наказом навчального закладу від «13» лютого 2020 р. №95

2. Строк подання студентом закінченої роботи 11 травня 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи: Закони та законодавчі акти України, постанови Кабінету Міністрів України, Укази президента України, нормативні, інструктивні матеріали, монографії, наукові статті, матеріали Державної служби статистики України, матеріали сайтів Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)
Розділ 1. Фінансування бюджетної установи.

Розділ 2. Особливості бухгалтерського обліку фінансування в органах державної податкової служби.

Розділ 3. Оптимізація фінансування органів податкової служби.

5. Перелік графічного матеріалу: 12 таблиць, 14 рисунків, основні з яких:
Таблиця 1.1. Облік операцій з грошовими коштами; Таблиця 1.3. Приклад бухгалтерських проведення; Таблиця 1.4. Складання бухгалтерської звітності державної установи; Таблиця 3.2. Світовий досвід запровадження програмно-цільового методу в бюджетуванні; Таблиця 3.4. Результати виконання деяких

показників в рамках програми «Керівництво та управління у сфері фінансової політики» (КПКВК – 3507010). Рис. 1.2. Структура кошторису бюджетних установ; Рис. 2.3. Повноваження органів Казначейства, щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства; Рис. 3.1. Переваги програмно-цільового методу формування бюджету; Рис. 3.2. Схема оцінки продуктивності та ефективності державних видатків; Рис. 3.3. Основні напрями діяльності з удосконалення фінансування бюджету.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Фоміна О.О., доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування		
2	Фоміна О.О., доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування		
3	Фоміна О.О., доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування		

7. Дата видачі завдання 14 лютого 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Підготовка розділу 1: Фінансування бюджетної установи	березень 2020	
2	Підготовка розділу 2: Особливості бухгалтерського обліку фінансування в органах державної податкової служби	березень 2020	
3	Підготовка розділу 3: Оптимізація фінансування органів податкової служби	квітень 2020	
4	Перевірка та рецензування роботи	травень 2020	
5	Передача роботи секретарю ЕК і захист	травень 2020	

Студент _____ Ю.О. Птиця

Керівник роботи _____ О.О.Фоміна

АНОТАЦІЯ

Птиця Ю. О. Бухгалтерський облік фінансового забезпечення бюджетних установ / Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – ДВНЗ ДонНТУ, Покровськ, 2020.

У випускній кваліфікаційній роботі розкриті особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів, сутність процесу фінансування бюджетних установ, ведення бухгалтерського обліку такого фінансування, а також розглянутий механізм складання річної фінансової звітності. В рамках реформування системи бухгалтерського обліку основні теоретичні моменти висвітлено з використанням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів. Розкрита роль Казначейства України в процесі виконання державного бюджету за видатками, особливості його контрольних функцій щодо розподілу й використання бюджетних коштів. Розглянутий зарубіжний досвід щодо механізму фінансування бюджетних установ у країнах із розвинутою економікою. Встановлений взаємозв'язок між рівнем фінансування бюджетних установ та показниками реалізації повноважень таких установ на прикладі органів державної податкової служби. Надано загальну характеристику Головному управлінню Державної податкової служби у Донецькій області, проведено аналіз ключових показників ефективності його діяльності, запропоновано шляхи удосконалення використання державних коштів для поліпшення рівня виконання покладених на установу завдань.

Ключові слова: кошторис, доходи, видатки, бюджетна класифікація, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, казначейське обслуговування, фінансова звітність, особливості обліку.

Список публікацій здобувача:

1. Птиця Ю.О., Фоміна О.О. Реформування податкової системи України. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року, м. Рівне. - Рівне: НУВГП, 2020. - С.396-398;

2. Птиця Ю.О., Фоміна О.О. Фінансова безпека в Україні: реалії сьогодення. *Актуальні проблеми розвитку менеджменту, фінансів та фінансової науки: ідеї та їх впровадження*: збірка матеріалів Всеукраїнської наукової конференції (із зарубіжною участю), м. Покровськ, 12-14 травня 2020 р. Покровськ, 2020.

ABSTRACT

Ptitsa Yu. A. Accounting for financial support of budgetary institutions/Graduation qualification work for the degree of "master" in the specialty 071 "Accounting and Taxation". - DonNTU, Pokrovsk, 2020.

The final qualification work reveals the features of the functioning of budgetary institutions in the system of public finance, the essence of the process of financing budgetary institutions, accounting of such financing, as well as the mechanism of preparation of annual financial statements. As part of the reform of the accounting system, the main theoretical points are highlighted using national regulations (standards) of accounting in the public sector, developed on the basis of international standards. The role of the Treasury of Ukraine in the process of execution of the state budget by expenditures, features of its control functions on the distribution and use of budget funds are revealed. The foreign experience on the mechanism of financing of budgetary institutions in the countries with the developed economy is considered. The relationship between the level of funding of budgetary institutions and indicators of the implementation of the powers of such institutions on the example of the state tax service. The general characteristics of the Main Department of the State Tax Service in Donetsk region are given, the analysis of key indicators of efficiency of its activity is carried out, the ways of improvement of use of the state means for improvement of level of performance of the tasks assigned to establishment are offered.

Keywords: budget, revenues, expenditures, budget classification, national regulations (standards) of accounting in the public sector, chart of accounts in the public sector, treasury services, financial reporting, accounting features.

List of applicant's publications:

1. Ptitsa Yu. A., Fomina O.O. Reforming the tax system of Ukraine. *Actual problems of accounting and analytical support in the transition to Industry 4.0: materials of the International scientific-practical conference*, March 26-27, 2020, Rivne. - Rivne: NUVGP, 2020. - P.396-398;

2. Ptitsa Yu. A., Fomina O.O. Financial security in Ukraine: realities of today. *Actual problems of management, finance and financial science development: ideas and their implementation: collection of materials of the All-Ukrainian scientific conference (with foreign participation)*, Pokrovsk, May 12-14, 2020. Pokrovsk, 2020.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1 ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	11
1.1. Кошторис як основний планово-фінансовий документ бюджетної установи.....	11
1.2. Особливості ведення бухгалтерського обліку фінансування бюджетної установи.....	19
1.3. Формування показників фінансового результату діяльності бюджетної установи.....	25
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСУВАННЯ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	36
2.1. Особливості обліку фінансування органів податкової служби через систему Державного казначейства.....	36
2.2. Здійснення контролю за виконанням бюджету органами Казначейства..	39
2.3. Аналіз ефективності виконання бюджету Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області.....	49
Висновки до розділу 2.....	53
РОЗДІЛ 3 ОПТИМІЗАЦІЯ ФІНАНСУВАННЯ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	55
3.1. Огляд зарубіжного досвіду використання бюджетних ресурсів.....	55
3.2. Аналіз ефективності державних видатків в сфері податкової служби....	60
3.3. Шляхи оптимізації фінансового забезпечення Головного управління ДПС у Донецькій області.....	66
Висновки до розділу 3.....	70
ВИСНОВКИ.....	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75
ДОДАТКИ.....	83

ВСТУП

Актуальність теми. Особливостями бюджетних установ є те, що вони функціонують на правах державної або комунальної форми власності. Такі установи є некомерційними, їх діяльність спрямована на надання послуг населенню країни, а не отримання прибутку.

Бюджетним установам слід дотримуватися жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, здійснювати заходи щодо недопущення фактів незаконного чи нецільового витрачання бюджетних та позабюджетних коштів. До того останнім часом прийнято немало указів Президента, постанов уряду, що спрямовані на зміцнення платіжної, фінансової та бюджетної дисципліни. Крім того, ефективність використання бюджетних коштів набуває особливого значення при обмеженості державних ресурсів, тому вдосконалення фінансового забезпечення бюджетних установ є актуальним і потребує детального вивчення.

На сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів.

Проблемам фінансового забезпечення бюджетних установ присвячені праці багатьох вітчизняних науковців. Наприклад С. А. Буковинський вважав, що необхідно аналізувати обсяги доходів і видатків бюджету у співвідношенні з валовим внутрішнім продуктом [1]. Т. І. Затонацька наголошувала, що методику розподілу бюджетних коштів потрібно удосконалювати та застосовувати програмно-цільовий метод розподілу державних фінансів на всіх рівнях бюджетного інвестування [2]. О. П. Кириленко розглядала державні фінанси як інструмент забезпечення стратегічних орієнтирів людського розвитку [3]. Т. Е. Городецька вважала,

що раціональне управління державними коштами має позитивно вплинути на соціально-економічний розвиток держави [4]. Ці та багато інших науковців зробили значний внесок в теорію, методологію та організацію фінансування різних галузей бюджетної системи, а також у вирішення питань щодо вдосконалення її фінансування.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних засад фінансового забезпечення установ бюджетної сфери, запропонувати шляхи його удосконалення.

Задля досягнення поставленої мети в роботі передбачається вирішення наступних завдань:

- розглянути особливості складання та затвердження кошторису як основного планово-фінансового документу бюджетної установи;
- систематизувати та поглибити теоретичні уявлення щодо особливостей ведення бухгалтерського обліку фінансування одержувачів бюджетних коштів;
- ознайомитись з формами фінансової звітності бюджетних установ та особливостями їх складання;
- визначити роль та місце системи органів Державної Казначейської служби в процесі розподілу державних коштів та їх обліку;
- визначити роль та місце системи органів Державної Казначейської служби щодо контролю за витрачанням бюджетних асигнувань;
- проаналізувати стан виконання бюджету за видатками органів державної податкової служби;
- систематизувати зарубіжний досвід щодо особливостей фінансування бюджетної сфери, визначити його позитивні відмінності у порівнянні з вітчизняною системою;
- здійснити аналіз ефективності фінансування бюджетних установ на прикладі органів державної податкової служби;
- запропонувати можливі варіанти удосконалення процесу бюджетного

фінансування Головного управління ДПС у Донецькій області.

Об'єктом дослідження є процес фінансування діяльності бюджетної сфери.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади забезпечення бюджетними коштами діяльності структурних підрозділів Державної податкової служби України.

Методологічну основу випускної кваліфікаційної роботи склали такі загальнонаукові методи:

аналізу та синтезу при дослідженні етапів бюджетування, ведення обліку фінансового забезпечення, розробці напрямів удосконалення процесу забезпечення та розподілу державних коштів в бюджеті;

методи порівняння та групувань для проведення аналізу та оцінки стану фінансування бюджету в Україні, визначення перспективних напрямів удосконалення грошового забезпечення діяльності бюджетних установ;

графічний метод для схематичного зображення досліджень.

Також в роботі використовувались спеціальні методи, зокрема

системного аналізу для виявлення особливостей світового досвіду використання бюджетних ресурсів та можливості його адаптації до умов України;

статистичні методи для аналізу податкової заборгованості платників перед бюджетом, широкомасштабного ухилення від оподаткування та аналізу ефективності виконання бюджету Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області.

В роботі також застосовувались метод абстрагування та систематизації.

Інформаційну базу випускної кваліфікаційної роботи склали діючі Закони та законодавчі акти України, постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, нормативні та інструктивні матеріали з питання ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, матеріали електронних періодичних видань, матеріали науково-практичних конференцій, наукові статті, монографії, статистичні дані Міністерства

фінансів України, Державної Казначейської служби України, дані обліку та фінансової звітності Державної податкової служби України.

Наукова новизна одержаних результатів:

- визначено мету та завдання основних суб'єктів процесу фінансового забезпечення бюджету;
- проаналізовано застосування інструментарію державного регулювання розподілу фінансів та його результативність у США, Англії, Канаді, Австралії та Україні, а саме - сприяння покращенню ключових показників ефективності діяльності бюджетних установ, модернізації процесу надання послуг населенню, підвищенню довіри суспільства до держави;
- виявлено перспективи державного планування та реалізації бюджету в Україні;
- визначено стратегічні напрямки удосконалення інструментів державного забезпечення фінансами державних податкових органів України та надано рекомендації щодо їхнього застосування.

Практичне значення одержаних результатів полягає у ґрунтовному дослідженні економічної сутності процесу бюджетного фінансування, проблем та перспектив удосконалення інструментів державного забезпечення фінансами державних податкових органів України, а також у обґрунтуванні умов застосування сучасних українських та світових інструментів державного фінансування бюджетних установ.

Особистий внесок здобувача вищої освіти освітнього ступеня “магістр”. Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, у якій, на основі порівняння зарубіжного досвіду розподілу бюджетних коштів із вітчизняним, наведені можливі шляхи оптимізації бюджетного фінансування.

Публікації. Результати наукових досліджень опубліковані у двох наукових працях, загальним обсягом 0,4 д.а.

1. Птиця Ю.О., Фоміна О.О. Реформування податкової системи України. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року, м. Рівне. - Рівне: НУВГП, 2020. - С.396-398;

2. Птиця Ю.О., Фоміна О.О. Фінансова безпека в Україні: реалії сьогодення. *Актуальні проблеми розвитку менеджменту, фінансів та фінансової науки: ідеї та їх впровадження*: збірка матеріалів Всеукраїнської наукової конференції (із зарубіжною участю), м. Покровськ, 12-14 травня 2020 р. Покровськ, 2020.

Обсяг і структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (54 найменування на 8 сторінках) та 5 додатків (на 10 сторінках). Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 93 сторінки, основний зміст викладено на 70 сторінках. Робота містить 12 таблиць і 14 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Кошторис як основний планово-фінансовий документ бюджетної установи

Специфіка діяльності бюджетних установ та організацій міститься у їх економічних цілях, оскільки вони не є прибутковими організаціями та не мають на меті отримання та розподіл прибутку, ці організації виконують соціально-значущі задачі, реалізують конституційні функції держави. Разом з тим, бюджетні установи та організації функціонують за рахунок отримання коштів з державного або місцевих бюджетів та на основі відповідного Положення або Статуту, і мають чіткий план доходів і видатків для реалізації своєї діяльності. Кошторис виступає основним планом бюджетної організації, що містить визначений перелік доходів, які вона має отримати протягом бюджетного періоду, та відповідних видатків, що будуть спрямовані на утримання установи, для здійснення нею своїх повноважень.

Всі бюджетні установи отримують фінансування на основі кошторису. Такий тип фінансування дозволяє ефективно здійснювати державний контроль за витрачанням бюджетних коштів. Як визначено статтею 1 Бюджетного кодексу України, “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” [5].

За ефективне управління бюджетними асигнуваннями та здійснення контролю за виконанням процедур і вимог, встановлених Бюджетним кодексом, відповідальність несуть розпорядники бюджетних коштів. Вони зобов'язані провадити видатки лише в межах бюджетних асигнувань, згідно затверджених кошторисів. Існує певна ієрархія розпорядників коштів (рис.

1.1). Актуальну інформацію щодо тих, хто “керує” коштами та тих, хто їх отримує, можна отримати у вільному доступі на сайті Державної казначейської служби України в Єдиному реєстрі [6].



Рис. 1.1. Типи розпорядників коштів бюджету

Загальний обсяг коштів, цільове надходження та використання за статтями визначається у кошторисі з поквартальною регламентацією. Міністерство фінансів України та Державне казначейство України розробляють форми кошторису, а також необхідні супровідні документи.

Процесу затвердження кошторисів бюджетних установ передують формування лімітів доходів і витрат у підпорядкованих установах. Вищі організації повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з основних її виробничих показників, обсягу виконаної роботи, штатної чисельності та намічених заходів щодо скорочення витрат у плановий період.

За таких умов мають виконуватися вимоги щодо забезпечення фінансовими ресурсами, насамперед, невідкладних витрат - на заробітну плату з нарахуванням на соціальне страхування, а також на господарське утримання установи. Асигнування на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат.

Кошторис складається всіма бюджетними установами перед початком бюджетного періоду на календарний рік і затверджується в установленому порядку. Основні вимоги до складання, розгляду та затвердження кошторису затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [7].

Кожна бюджетна установа для забезпечення виконання своїх функцій повинна мати право отримувати та розпоряджатись коштами у визначених обсягах. Для ефективного виконання своїх повноважень щодо використання грошових коштів бюджетні організації розробляють кошторис. Для ефективного планування й складання проекту кошторису відповідальній особі необхідно знати які кошти мають надійти до бюджету, скільки коштів можна використати на утримання установи та як правильно розподілити ці кошти. Відповідальна особа бюджетної установи (будь-то головний бухгалтер або начальник фінансового управління) бере безпосередню участь у плануванні кошторису (надає звітні дані за попередній період фінансовому підрозділу), а також контролює його виконання, відповідає за всі фінансові операції, які мають бути здійснені бюджетною установою протягом бюджетного періоду.

Форма кошторису разом з формами інших документів, що застосовуються у бюджетній сфері, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2002 року № 57 [8]. Цим нормативним документом затверджено також Інструкцію щодо порядку складання кошторису, а також його виконання.

Будь-який кошторис складається із двох частин: I частина - "ДОХОДИ", II частина - "ВИДАТКИ". В свою чергу, і доходи, і видатки складаються із загального та спеціального фондів, що передбачено законом про Державний бюджет України (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Структура кошторису бюджетних установ

Загальний фонд складається коштів від податків та зборів, за надання послуг вищим бюджетним установам та формується для утримання установи і здійснення нею її основних видів діяльності. Спеціальний фонд створюється відповідно до рішення місцевої ради про створення такого фонду. Рішення місцевої влади також передбачає перелік конкретних джерел надходжень коштів та перелік видатків з фонду. Рішення приймається відповідно до закону про Державний бюджет України. Спеціальний фонд має на меті формування державних запасів та резервів.

Наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 «Про бюджетну класифікацію» [9] затверджено групування доходів, видатків та фінансування бюджету за економічними ознаками, функціональною діяльністю, організаційним устроєм відповідно до чинного законодавства та міжнародних стандартів. В бюджетній класифікації доходи та видатки бюджету згруповані за однорідними ознаками (рис. 1.3), що забезпечує єдиний порядок складання бюджету на різних рівнях та зведення їх показників.

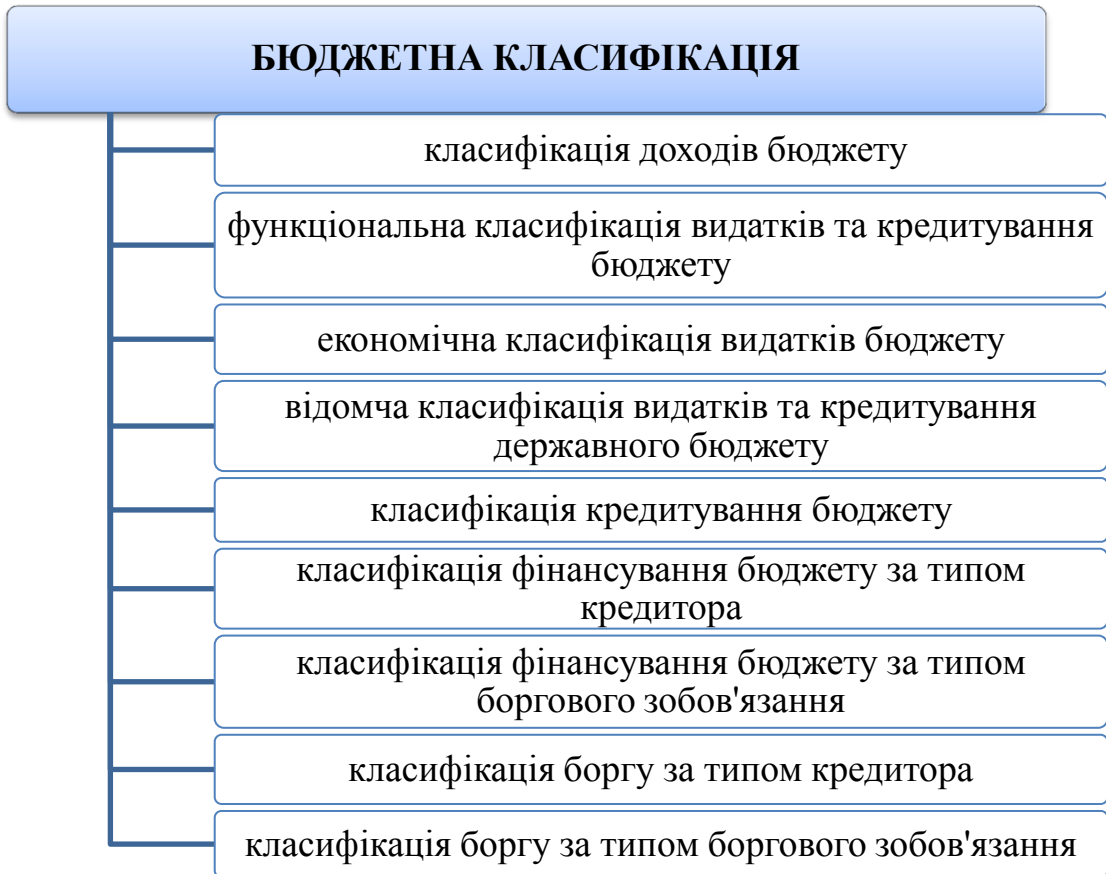


Рис. 1.3. Бюджетна класифікація

Представлена бюджетна класифікація потрібна для контролю за правильністю надходження та використання коштів відповідно до кошторису. Наприклад, надійшли кошти від установи вищого рівня і в платіжному дорученні зазначено: КФК 0900, КЕКВ 2270 на суму 5 000 грн. Це означає, що установі від головного розпорядника надійшли кошти для оплати комунальних платежів на галузь освіти: код функціональної класифікації (КФК 0900) - освіта, код економічної класифікації видатків (КЕКВ 2270) - видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

Доходи бюджетної установи можуть складатися з коштів, отриманих від надання платних послуг, виконання певних робіт, продажу необоротних активів (за винятком будівель та споруд), реалізації продукції, суми надлишків матеріалів за результатами інвентаризації, списання дебіторської

заборгованості, інші власні надходження (кошти, що фактично надійшли від установи вищого рівня), кошти, що надійшли безпосередньо на ім'я установи (наприклад, благодійна допомога), субвенції, одержані з бюджету іншого рівня.

Згідно з класифікацією всі доходи в кошторисі позначаються кодами. Наприклад, код 11010000 означає такий вид доходу, як "Податок та збір на доходи фізичних осіб", код 18010600 - "Орендна плата з юридичних осіб". Відповідно виникає потреба знання як класифікувати доходи за кодами. Крім доходів, органи влади та органи місцевого самоврядування також залучають кошти шляхом взяття боргових зобов'язань. Проте і доходи, і борги бюджету вважаються надходженнями до бюджету [9].

Щодо видатків у кошторисі, то видатки передбачають собою витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, а також кредиторська заборгованість (тобто видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою, стипендіями тощо). Тобто, видатки - це державні платежі, які не підлягають поверненню. Видатки у бюджеті також мають певну класифікацію, що представлено на рисунку (рис. 1.4).

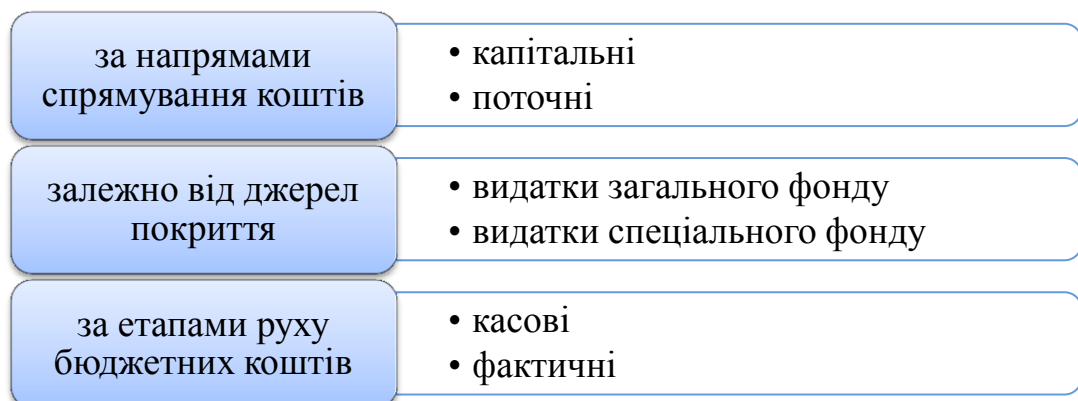


Рис. 1.4. Види видатків бюджетних організацій

За напрямками спрямування коштів видатки бувають капітальними, тобто такими, що являють собою платежі на придбання предметів,

обладнання з терміном служби більше року, землі, запасів товарів, нематеріальних активів або невідpłatні платежі, що передаються отримувачам з метою придбання ними активів або компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи ушкодженням основних фондів. У свою чергу поточні видатки - це такі платежі, які здійснюються протягом року на невідкладні потреби установи, зокрема виплати заробітної плати, виплати на відрядження, комунальні послуги тощо. Тут важливо розуміти джерело покриття видатків, тобто звідки йдуть кошти - з загального чи спеціального фонду. Також видатки можуть бути касові і фактичні. Якщо видатки нараховані і оплачені, то вони враховуються як касові. Якщо видатки нараховані, але не оплачені, то вони є фактичними.

Для формування плану на наступний рік використовуються дані минулих періодів. Бюджетна установа при розробці плану доходів і видатків використовує інформацію про фактично використані кошти у минулому періоді по статтям видатків, про суми надходження доходів та штатний розпис за минулий рік. Така інформація включає в себе дані щодо обсягу надання певних платних послуг, розрахункові показники (вартість обладнання, вартість майна, що здається в оренду, площа приміщень та ін.). Тут слід знати розмір плати в розрахунку на одиницю показника відповідно до законодавства. План також включає інформацію щодо прогнозу надходження зборів та обов'язкових платежів до спеціального фонду бюджету. Всі показники, зазначені в розрахунку, повинні суворо відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

При розрахунках видаткової частини кошторису враховують важливу умову - спочатку коштами повинні бути забезпечені видатки щодо оплати праці з відповідними нарахуваннями, оплату господарських видатків. Тут є розподіл видатків на першої необхідності, невідкладні та видатки не першої необхідності, відкладені. При цьому видатки на придбання меблів, капітальний ремонт приміщень тощо не вважаються видатками першої

необхідності й можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат й при відсутності боргів.

Після розрахунків доходів та видатків бюджетної установи, вони розглядаються керівником, і у разі позитивної ухвали, затверджується підписом. Ці розрахунки є основою для складання проекту кошторису.

Крім проекту кошторису відповідальними особами бюджетної установи розраховується план асигнувань. План асигнувань - це помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі, який є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом з ним за установленою формою [8]. Логічно, що даний план розраховується згідно з даними бухгалтерської звітності за попередній рік. Оскільки діяльність установи постійна і вона здійснює свої функції відповідно до Статуту чи Положення, то, відповідно, надходження від діяльності установи та видатки (фонд зарплати, інші витрати) на утримання установи розраховуються помісячно.

Також, при складанні проектів кошторисів обов'язково враховують показники лімітних довідок. Відповідно до [5] лімітна довідка - це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Міністерством фінансів України, місцевим фінансовим органом або головним розпорядником коштів. Показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів.

Проект кошторису, план асигнувань, штатний розпис підписуються керівником установи і відповідальними особами (головний бухгалтер,

начальник фінансового підрозділу) та подаються на розгляд установі вищого рівня (головному розпоряднику бюджетних коштів).

Після розгляду проектів кошторисів на їхній основі формуються бюджетні запити, які також підписують керівник й відповідальні особи (головний бухгалтер або начальник фінансового підрозділу) бюджетної установи. Бюджетний запит - документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для виконання покладених на нього функцій на середньостроковий період, на підставі відповідних граничних показників видатків бюджету та надання кредитів з бюджету [5].

Після затвердження проектів кошторисів, формування бюджетних запитів складаються безпосередньо самі кошториси за Типовою формою [8]. Складений кошторис разом з планом асигнувань та штатним розписом подається на затвердження керівнику установи вищого рівня (головному розпоряднику коштів) в двох примірниках. В подальшому відповідальна особа бюджетної установи контролює виконання дохідної та видаткової частин кошторису й не допускає перевитрат коштів.

Отже, доходимо висновку, що кошторис є основним документом бюджетної установи для фінансування її діяльності, який складається за встановленою законом формою, має певну підготовчу процедуру та етапи затвердження. З кошторису ми отримуємо інформацію щодо загальних відомостей про установу (назву установи, адресу, вид діяльності, за якою програмою державного бюджету фінансується тощо), а також бачимо обсяги фінансування цієї установи та їх напрямки.

1.2. Особливості ведення бухгалтерського обліку фінансування бюджетної установи

В бюджетних установах бухгалтерський облік ведеться з моменту їх державної реєстрації і до повної ліквідації. Порядок ведення обліку та

звітності визначений та регламентується відповідними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме: національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - (НП(С)БОДС), затвердженими наказом Міністерства фінансів України [10]. Дотримання цих стандартів дає можливість контролювати використання бюджетних коштів, порівнювати певні економічні показники.

Для належної організації бухгалтерського обліку в бюджетній установі її керівником видається розпорядчий документ, який визначає “облікову політику” установи [11] та ґрунтується на стандартах НП(С)БОДС. Зокрема, такий документ містить форму організації та ведення бухгалтерського обліку, перелік посадових осіб, які мають право розпоряджатися рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні документи, бюджетну й фінансову звітність, їх відповідальність тощо.

Фінансування бюджетних установ здійснюється за рахунок державного та місцевого бюджетів через реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства. Казначейська система виконання державного та місцевого бюджетів передбачає акумулювання всіх коштів державного та місцевого бюджетів на єдиному казначейському рахунку – основному рахунку держави для проведення фінансових операцій та ефективного управління коштами через систему електронних платежів НБУ. В свою чергу, в органах Держказначейства відкриваються рахунки, передбачені для зарахування надходжень (податки, збори, інші обов’язкові платежі), рахунки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення в бюджетних установах здійснюється відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [12] та Порядку застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [13], з урахуванням

НП(С)БОДС. Рахунки бухгалтерського обліку містять в собі всю інформацію про стан майна бюджетної установи, зміни у його складі, про джерела його утворення, й, звичайно, про результати виконання кошторису доходів та видатків.

Існує дві умовні групи рахунків бюджетному секторі: балансові та позабалансові, які в свою чергу об'єднані в класи [12].

Балансові рахунки, або номінальні рахунки, обліковують балансові об'єкти та накопичують доходи і витрати за певний період з подальшим визначенням фінансового результату діяльності [14]. Позабалансові рахунки призначені для обліку тих господарських фактів, які не впливають у даний момент на стан активів чи зобов'язань установи. Результати обліку на таких рахунках не відображаються у балансі, його ведення не потребує використання принципу подвійного запису.

Усі процеси, операції в діяльності бюджетної установи бухгалтерія кодує подвійним записом синтетичних чи аналітичних рахунків, аби відобразити їх сумовий вираз у бухгалтерському обліку. Номери рахунків сталі й змінювати їх бюджетній установі не можна, але можна додати ще додаткові цифри до рахунку, зробити додаткову аналітику. Будь-які зміни, наприклад впровадження нових аналітичних рахунків, слід затверджувати. Як правило, перелік рахунків за кодами й назвами затверджують окремим додатком до наказу про організацію бухгалтерського обліку - такий підхід дозволяє деталізувати бухгалтерський облік в установі, зробити його більш зручним та прозорим, що додає оперативності в подальшому при складанні звітності.

Для відображення інформації про доходи бюджетних установ (бюджетні асигнування, фінансові доходи тощо) призначені рахунки 7 класу, які ведуться з урахуванням стандартів НП(С)БОДС [15].

На рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» ведеться облік та узагальнення інформації щодо доходів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань для виконання бюджетною установою своїх повноважень.

За кредитом такого рахунку розносяться отримання бюджетних асигнувань, за дебетом - зменшується дохід за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, що включається до вартості об'єкта основних засобів, а також закривається рахунок обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду.

Рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» має такі субрахунки - 7011 «Бюджетні асигнування» та 7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату».

На субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» обліковуються доходи розпорядників бюджетних коштів, що отримані в межах бюджетних асигнувань для виконання бюджетною установою своїх повноважень (виключення становить облік асигнувань капітального характеру - вони обліковуються у складі цільового фінансування). На субрахунку 7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату» ведеться облік установами державних цільових фондів доходів, що виділені з бюджету державних цільових фондів на утримання апарату (виключення становить облік асигнувань капітального характеру - вони обліковуються у складі цільового фінансування).

Бухгалтерські проведення при обліку надходження бюджетних коштів шляхом отримання бюджетних асигнувань або шляхом отримання у якості спонсорських чи благодійних внесків виглядають наступним чином (табл. 1.1):

Таблиця 1.1

Облік операцій з грошовими коштами

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 (2321) "Поточні рахунки в банку", 2313 (2323) "Реєстраційні рахунки"	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями", 54 "Цільове фінансування"

Продовження таблиці 1.1

2	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями", 54 "Цільове фінансування"	2311 (2321) "Поточні рахунки в банку", 2313 (2323) "Реєстраційні рахунки"
3	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2211 (2221) "Готівка у національній валюті", 2212 (2222) "Готівка в іноземній валюті", 2311 (2321) "Поточні рахунки в банку", 2313 (2323) "Реєстраційні рахунки"	7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [12] для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в установах банків та в органах Казначейства призначено рахунок 23 «Грошові кошти на рахунках» (табл. 1.2). За дебетом рахунку відображається надходження грошових коштів на рахунки в установах банків та в органах Казначейства, за кредитом - їх використання.

Таблиця 1.2

Ведення обліку коштів на рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках»

Назва субрахунку	Код	Характеристика
Поточні рахунки в банку	2311	Ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій
Інші поточні рахунки в банку	2312	Ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, призначених для переказів підвідомчим установам, а також інших надходжень, не відображених на субрахунку 2311

Продовження таблиці 1.2

Інші рахунки в Казначействі	2314	Ведеться облік інших надходжень грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, зокрема грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки
Кошти державного бюджету на рахунках в установах банків	2331	Ведеться облік коштів державного бюджету на рахунках, відкритих в установах банків. За дебетом субрахунків відображаються суми коштів державного бюджету в іноземній валюті, які надходять на рахунки в установах банків. За кредитом субрахунків відображаються суми надходжень державного бюджету, що перераховуються з рахунків, відкритих в установах банків, на рахунки, відкриті в органах Казначейства, після їх конвертації в національну валюту тощо.
Кошти державного бюджету на рахунках у Казначействі	2333	Ведеться облік коштів державного бюджету на рахунках, відкритих в органах Казначейства

Бюджетні установи ведуть облік за меморіально-ордерною формою, оскільки така форма є зручною для установ з невеликим обсягом господарських операцій [16]. Облік інформації щодо надходження фінансового забезпечення відображається в меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [17]. Цей документ має дві частини, в першій з яких ведеться облік по надходженню коштів (дебет рахунку), а в другій - по їх витрачання (кредит рахунку). Такі меморіальні ордери ведуться по кожному реєстраційному рахунку, за потреби мають відкриватися декілька ордерів з нумерацією № 2-1, № 2-2 тощо. Наприклад, 04.04.2020 бюджетна організація отримала фінансування у сумі 100 тис. грн. Наступного дня перераховано коштів на сплату податку на доходи з фізичних осіб у сумі 20 тис. грн. та нарахування на єдиний внесок у сумі 10 тис. грн. Заповнюємо меморіальний ордер 2 (додаток А). Проведення виглядатимуть наступним чином (табл. 1.3).

Приклад бухгалтерських проведення

1	Надходження коштів на реєстраційний рахунок установи	Дт 2311	Кт 7011	100 тис. грн
2	Перерахування податку	Дт 2811	Кт 2311	20 тис. грн.
3	Перерахування єдиного внеску	Дт 2814	Кт 2311	10 тис. грн.

Наступний крок - робимо записи до книги «Журнал-головна» [17]. Облік ведемо помісячно по кожному рахунку (додаток Б). Таку книгу використовують для узагальнення даних по меморіальним ордерам, взаємоперевірки по окремим синтетичним рахункам. На основі даних книги «Журнал-головна» складається відповідна фінансова звітність (баланс).

Таким чином, облік грошових коштів бюджетної установи провадиться за встановленим законодавством України порядком з використанням відповідних рахунків, що містять в собі інформацію про джерела походження цих коштів, напрямки їх використання, залишки на початок та кінець звітного періоду тощо.

1.3. Формування показників фінансового результату діяльності бюджетної установи

Невід'ємною частиною бухгалтерського обліку та заключним етапом збору, обробки, підготовки та узагальнення інформації про діяльність розпорядників бюджетних коштів є підготовка фінансової звітності. Її складають з урахуванням положень Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [18], та НП(С)БОДС 101 - «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 28.12.2009 № 1541 [19], Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 № 307 [20].

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період. Основні принципи підготовки, періоди, строки подання фінансової та бюджетної звітності наведені нижче (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Складання бухгалтерської звітності державної установи

Показник	Зміст показника
Суть документів	Визначає склад, форми, принципи підготовки і подання фінансової звітності, загальні вимоги щодо визнання і розкриття її елементів; визначає склад та порядок складання місячної, квартальної (проміжної) і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів
Принцип підготовки	• повне висвітлення; • автономність; • послідовність; • безперервність, • нарахування; • превалювання сутності над формою; • єдиний грошовий вимірник
Інформація, яку наводять у звітності	• активи; • зобов'язання; • власний капітал; • доходи; • витрати; • дефіцит/профіцит • рух грошових коштів • зміни у складі власного капіталу
Періоди подання звітності	Річна — один календарний рік, який розпочинається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Баланс складають на кінець останнього дня звітного періоду Установи, створені протягом звітного періоду, фінансову звітність складають і подають головному розпоряднику бюджетних коштів і органу Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких установ залишки на початок звітного періоду та показники за аналогічний період попереднього року не зазначають. Бюджетні установи, які ліквідовані або припинили свою діяльність протягом звітного періоду, складають фінансову

Продовження таблиці 1.4

	звітність в обсязі річної і подають головному розпоряднику бюджетних коштів та органу Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких установ залишки на кінець звітного періоду не зазначають. У разі зміни протягом звітного періоду головного розпорядника бюджетних коштів фінансову звітність установи складають як ліквідовані або такі, що припинили свою діяльність, і подають її в обсязі річної звітності головному розпоряднику бюджетних коштів, під контролем якого вони перебували. Головному розпоряднику бюджетних коштів подають фінансову звітність, складену як для новоствореної установи
Одиниця виміру звітності	Гривня
Орган, якому подають звітність	Орган Казначейства, розпорядник бюджетних коштів вищого рівня.
Строки подання звітності	Річна — не пізніше за 22 січня року, що настає за звітним роком. Строки подання визначають у графіках органи, які її отримують (у тому числі й головні розпорядники бюджетних коштів). Фінансова звітність подається суб'єктами державного сектору органам Казначейства за графіками, що встановлюються ними у межах строків, визначених нормативно-правовими актами. Головні розпорядники затверджують строки подання фінансової звітності розпорядникам, що перебувають під їх контролем, достатні для подання фінансової звітності до органів Казначейства
Порядок подання звітності в електронному вигляді	Основні вимоги до подання фінансової звітності в електронному вигляді: 1. Форми фінансової звітності розпорядники бюджетних коштів складають і подають з використанням системи АС «Є-звітність». Прийняття електронної звітності підтверджують повідомленням про статус переданого документа в АС «Є-звітність». У разі отримання повідомлення про неприйняття звітності розпорядник бюджетних коштів усуває допущені помилки і подає її повторно. 2. Передачу звітності розпорядник бюджетних коштів здійснює: • через мережу Інтернету; • у разі неможливості передачі через Інтернет - з окремо налаштованого обладнаного робочого місця в органі Казначейства; • у разі неможливості подання звітності - на паперових носіях. 3. Звітність подають із супровідним листом, в якому зазначають перелік усіх форм звітності, що подають, а також перелік форм, які не подаються у зв'язку з відсутністю показників: • при поданні в паперовому варіанті зазначають назву форми і кількість сторінок;

Продовження таблиці 1.4

	• при поданні звітності через АС «Є-звітність» кількість сторінок не зазначають. 4. Усі примірники звітності орган Казначейства перевіряє і візує одним із способів: • накладення електронного цифрового підпису на кожен форму звітності і форму щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності із застосуванням АС «Є-звітність»); • посвідчення підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці усіх форм звітності і форм щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності на паперових носіях)
Оформлення звітності	Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Фінансова звітність містить інформацію стосовно попереднього періоду (якщо це передбачено формою). Усі форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф і рядків. У рядках форм фінансової звітності, де не зазначені показники, ставлять прочерк. Заборонено до форм звітності вводити додаткові рядки (крім приміток до річної фінансової звітності). Усі форми звітності підписують керівник і головний бухгалтер (чи особа, на яку покладено виконання його обов'язків). На форми фінансової звітності в АС «Є-Звітність» накладають кваліфікований електронний підпис

Отже, для відображення рівня забезпеченості коштами, їх розподілу та іншої інформації щодо фінансового стану бюджетної установи фінансова звітність має складатися за встановленим законодавством порядком та у визначених формах (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Форми річної фінансової звітності

№ форми	Назва форми річної фінансової звітності
№ 1-дс	Баланс
№ 2-дс	Звіт про фінансові результати
№ 3-дс	Звіт про рух грошових коштів
№ 4-дс	Звіт про власний капітал
№ 5-дс	Примітки до річної фінансової звітності

Основним джерелом інформації для складання річної звітності є книга «Журнал-головна», в якій в розрізі субрахунків бухгалтерського обліку відображені всі господарські операції на підставі меморіальних ордерів за звітний період. У книзі «Журнал-головна» щомісяця визначаються суми оборотів за дебетом та кредитом кожного субрахунку і сальдо за кожний звітний місяць та наростаючим підсумком на кінець звітного року.

З метою прискорення роботи зі складання звітності, а також для аналізу результатів діяльності розпорядника бюджетних коштів доцільно складати оборотно-сальдову відомість за всіма субрахунками з визначенням підсумків на звітну дату (місяць, квартал, рік).

Складання фінансової звітності слід починати зі складання фінансового звіту за формою 2-дс (табл. 1.6). У цьому звіті наводять інформацію про доходи і витрати розпорядників бюджетних коштів (з поділом на обмінні та необмінні операції), а також про фінансовий результат діяльності (визначається у вигляді профіциту або дефіциту виконання бюджету як різниця між доходами і витратами звітного періоду).

Таблиця 1.6

Етапи складання фінансового звіту за формою 2-дс

Назва розділу	Що відображаємо
I. Фінансовий результат діяльності	Наводимо інформацію за звітний період про: • нараховані доходи за обмінними та необмінними операціями; • витрати за обмінними та необмінними операціями, понесеними у звітному періоді; • фінансовий результат діяльності розпорядника бюджетних коштів (у вигляді профіциту — коли доходи перевищують витрати, і дефіциту — коли витрати перевищують доходи)
II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету	Відображаємо суми видатків кошторису за загальним та спеціальним фондами в розрізі кодів функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету відповідно до наказу Мінфіну «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 № 11 (тобто за відповідною відомчою підпорядкованістю)

Продовження таблиці 1.6

III. Виконання кошторису (бюджету)	Відображаємо доходи і витрати в розрізі класифікації доходів та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами. Розпорядники бюджетних коштів цей розділ не заповнюють (у формі проставляються прочерки), оскільки інформацію до нього заносить в системі «Е-Звітність» орган Казначейства. Розпорядник бюджетних коштів проводить звірку показників даного розділу зі своїми обліковими даними і при наявності розбіжностей вирішує питання щодо усунення таких розбіжностей з органом Казначейства
IV. Елементи витрат за обмінними операціями	Відображаємо витрати розпорядника бюджетних коштів за обмінними операціями на підставі даних бухгалтерського обліку сумарно за загальним та спеціальним фондами.

Показники щодо витрат розпорядника бюджетних коштів за обмінними операціями розподіляються за відповідними статтями та повинні забезпечити певний арифметичний контроль у фінансовій звітності (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Елементи витрат за обмінними операціями

Найменування статті	Код рядка	Субрахунки витрат	КЕКВ
Витрати на оплату праці	2820	8011, 8111	2110 (2111 + 2112), 2280
Відрахування на соціальні заходи	2830	8012, 8112	2120, 2280
Матеріальні витрати	2840	8013, 8113	2210, 2220, 2230, 2240, 2260, 2270, 2280
Амортизація	2850	8014, 8114	Не встановлено. Дані визначаємо на підставі сальдо субрахунків 8014, 8114 на звітну дату. За підсумками року сальдо за цими графами повинні відповідати сумі, яка визначена у р. IV форми 2-дс, рядок 2850, та «сидіти» в сумі витрат, зазначених у розд. I форми 2-дс в рядках 2210 та 2220
Інші витрати	2860	8411, 8115	КЕКВ 2250, 2800

Усього	2890	Сума рядків 2820 - 2860	Загальний показник рядка 2890 має дорівнювати даним рядка 2290 розд. I
---------------	-------------	----------------------------	--

Слід зазначити, що основні вимоги до складання та заповнення як звітності, так й інших облікових бухгалтерських документів, наведені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [21].

Далі заповнюється форма 1-дс (додаток В), яка характеризує фінансовий стан розпорядника бюджетних коштів. Форма складається на підставі даних бухгалтерського обліку про активи, зобов'язання та власний капітал розпорядника на початок звітного року та на кінець звітного періоду (тобто звіт складається на звітну дату, а не за звітний період).

Для того, щоб правильно скласти форму 1-дс, слід врахувати такі правила:

1) активи відображаються за умови, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод та потенціалу корисності, пов'язаних з їх використанням;

2) витрати на придбання й створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі, включаються до складу витрат звітного періоду;

3) зобов'язання відображаються, якщо їх оцінка може бути достовірно визна чена та існує ймовірність зменшення економічних вигод та потенціалу корисності в майбутньому внаслідок їх погашення;

4) власний капітал та фінансовий результат відображаються у Балансі одночасно з відображенням активів і зобов'язань, які призводять до їх зміни;

5) дані статей Балансу на початок звітного періоду мають бути тотожні даним відповідних статей Балансу на кінець попереднього звітного періоду.

Таким чином, у формі 1-дс Баланс знаходяться узагальнені показники активів, зобов'язань, власного капіталу розпорядника бюджетних коштів на початок і на кінець звітного року (це означає, що звіт складають на звітну дату).

У Звіті про рух грошових коштів (форма 3-дс) відображається рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної або фінансової діяльності установи. При цьому інформація про суми надходжень та видатків наводиться розгорнуто.

Переважно джерелами для заповнення цього звіту є регістри аналітичного обліку щодо обліку надходження та витрачання грошових коштів, які ведуть за субрахунками з обліку грошових коштів.

У формі 3-дс довідково наводиться інформація про операції в натуральній формі:

- у рядку «Надходження в натуральній формі» відображають безкоштовне отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі;
- у рядку «Витрати в натуральній формі» відображають витрати на придбання активів, послуг (робіт) у натуральній формі.

Приклад заповнення звіту 3-дс наведений у додатку Г.

Звіт про власний капітал форми 4-дс розкриває інформацію, відображену у розд. І Пасиву форми 1-дс, а саме:

- суму внесеного капіталу на початок і кінець звітного року;
- збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інші зміни у порядку, передбаченому НП(С)БОДС 125 [22];
- про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника;
- збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому НП(С)БОДС 121 [10];

- профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності бюджетної установи.

Приклад заповнення звіту 4-дс наведений у додатку Д.

Остання форма річної фінансової звітності - Примітки до річної фінансової звітності форми 5-дс. У цій формі наводять показники і пояснення, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено НП(С)БОДС [23].

На відміну від інших форм фінансової звітності, для форми 5-дс не передбачено окремих пояснень щодо заповнення. Переважно заповнюють рядки цієї форми на підставі залишків за відповідними субрахунками та оборотів за дебетом та кредитом необхідних субрахунків. Разом з тим певні показники доведеться заповнювати тільки на підставі реєстрів аналітичного обліку. Також рекомендації щодо заповнення деяких рядків форми 5-дс та їх зв'язку з іншими формами фінансової звітності наведено в Методичних рекомендаціях з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 28.12.2017 №1170 [24] та Методичних роз'ясненнях проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та перспективи подання клієнтами Казначейства звітності в електронному вигляді [25].

Завершальним етапом підготовки річної фінансової звітності є складання Пояснювальної записки до річної фінансової звітності. Основні вимоги щодо складання Пояснювальної записки наведені в розділі IV Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2017 № 44 [26]. Головний розпорядник коштів для розпорядників нижчого рівня може встановити вимоги наводити в Пояснювальній записці додаткові показники діяльності таких установ.

Отже, річна фінансова звітність складається бюджетними установами та організаціями один раз на рік з дотриманням норм та вимог законодавства про бухгалтерський облік та міжнародних стандартів НП(С)БОДС. Така звітність надає користувачам правдиву, повну та неупереджену інформацію щодо руху коштів, цільового їх використання, результатів діяльності бюджетної установи щодо ефективності та досягнень мети.

Висновки до розділу 1

Таким чином, фінансування бюджетних установ відбувається безпосередньо з державного або місцевих бюджетів в об'ємі, необхідному для реалізації установами своїх повноважень. Основними принципами надання коштів бюджетним установам є безповоротність та цільове призначення. Обсяги фінансування визначаються відповідними кошторисами установ, що складені та затверджені з урахуванням вимог діючого законодавства. Причому здійснення витрат, не передбачених кошторисом, не допускається, оскільки затверджений кошторис бюджетної установи – суворо обмежений обсяг витрат, які може здійснювати установа за тією чи іншою статтею за рахунок бюджетних коштів. Міністерство фінансів України формує розпис видатків, а Державне казначейство України визначає можливості використання бюджетних коштів та контролює дотримання установами фінансової дисципліни. На сьогодні першочерговою стає проблема нестачі бюджетних коштів, виникає недофінансування бюджетних установ, обмеження окремих статей видатків.

Існують головні розпорядники бюджетних коштів і розпорядники нижчого рівня. Головні розпорядники визначаються рішенням про місцевий бюджет або затверджуються Законом про Державний бюджет України. Розпорядники бюджетів нижчого рівня звітують про використання коштів перед головними розпорядниками.

Також, для ведення обліку фінансування в бюджетних установах використовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

в державному секторі (НП(С)БОДС), наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [12] та Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [13].

Всі бюджетні кошти для проведення фінансових операцій та ефективного ними управління обліковуються на єдиному казначейському рахунку - основному рахунку держави через систему електронних платежів НБУ. Органи Державного казначейства відкривають рахунки, передбачені для зарахування надходжень (податки, збори, інші обов'язкові платежі), рахунки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, тобто в Україні здійснюється казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Звіти про використання цільового фінансування складаються та щорічно надаються бюджетними установами з урахуванням вимог положень Бюджетного кодексу України [5], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [18], НП(С)БОДС 101 - Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 28.12.2009 № 1541 [19] та Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 № 307 [20].

Зазначимо, що відхилення від кошторисних призначень у процесі використання бюджетних коштів є порушенням кошторисно-бюджетної, фінансової дисципліни і може тягнути за собою не лише фінансову, а й цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСУВАННЯ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

2.1. Особливості обліку фінансування органів податкової служби через систему Державного казначейства

Фінансування бюджетних організацій на сьогодні відбувається через органи Державного казначейства України. Така система обслуговування бюджетних установ дозволяє здійснювати ефективний контроль за надходженням та використанням державних фінансів, забезпечує оперативність у забезпеченні видатків необхідними коштами. Казначейство відповідно до своїх повноважень забезпечує акумуляцію таких коштів на єдиному казначейському рахунку і, таким чином, дозволяє уряду здійснювати, за необхідності, першочергові заходи, а також найбільш точне і повне виконання Закону України “Про Державний бюджет”. Розглянемо особливості організації казначейського обслуговування органів бюджетної сфери на прикладі Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області (далі - ГУ ДПС). Зауважимо, що розподіл обов’язків та відповідальність учасників процесу казначейського обслуговування державних коштів закріплено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [27].

Головним розпорядником бюджетних коштів органів державної податкової служби на сьогодні є Державна податкова служба України (далі - ДПС). Вона отримує від Міністерства фінансів України витяги з розпису державного бюджету та протягом трьох днів надає відповідні документи до Головного управління Державної казначейської служби України у Донецькій області (далі - Казначейства) по ГУ ДПС по кожному виду видатків. Перелік та форму таких документів встановлено відповідно до наказу Міністерства фінансів України [27]. Зміст їх має відповідати показникам розпису

державного бюджету та обсягам відкритих з початку року асигнувань, та містити правильну економічну класифікацію видатків та кредитування бюджету [28]. В разі виявлення помилок документи доопрацьовуються ДПС у визначені законом строки. В свою чергу, Казначейство повинно довести такі витяги з розпису державного бюджету до ГУ ДПС. Використовуючи інформацію з витягів, ГУ ДПС складає та в триденний строк надає до Казначейства на паперових та електронних носіях зведені плани виконання бюджетних коштів (розподіл показників зведених кошторисів та інше), що визначені у наказі Міністерства фінансів [24]. Після визначеної законодавством України процедури затвердження кошторису ГУ ДПС в п'ятиденний строк надає його Казначейству разом із планом асигнувань загального фонду державного бюджету, планом надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планом спеціального фонду державного бюджету, зведеними показниками спеціального фонду.

Слід зазначити невелику кількість статей видатків бюджетних установ, зокрема ГУ ДПС, а також те, що питому вагу серед них займають витрати на оплату праці. Нагадаємо, що всі видатки бюджетна організація має здійснювати суворо в межах виділених бюджетних лімітів. Так, бюджетні асигнування для ГУ ДПС протягом останніх п'яти років представлені на рис. 2.1.

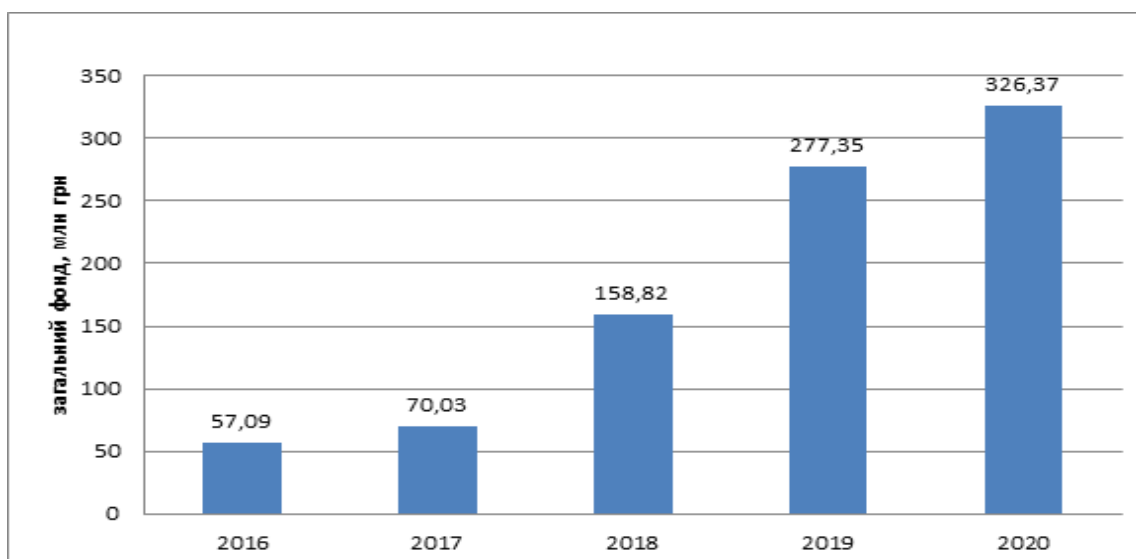


Рис. 2.1. Обсяги фінансування ГУ ДПС протягом 2016-2020 р.р.

Значне зростання обсягів фінансування ГУ ДПС у 2018 році обумовлене початком податкової реформи, яка передбачає ліквідацію на місцевих рівнях податкових служб як самостійних організацій зі статусом юридичної особи. Відповідно, відбулося збільшення чисельності працюючих, що призвело до збільшення доходів на 126%. Водночас, обсяги фінансування спецфонду ГУ ДПС незначні - у 2016 році вони становили 0,01 млн грн., в 2018 році скоротились до 0, у 2019 році знову зросли до 0,03 млн грн. Це свідчить про скорочення цільових напрямків використання коштів, таких як ремонт адміністративних будівель, придбання сучасного офісного обладнання або канцелярських товарів.

Фінансування ГУ ДПС відбувається за затвердженим кошторисом доходів і видатків, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів через реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства. Так, процедура відкриття рахунків в казначействі містить декілька етапів (рис. 2.2).

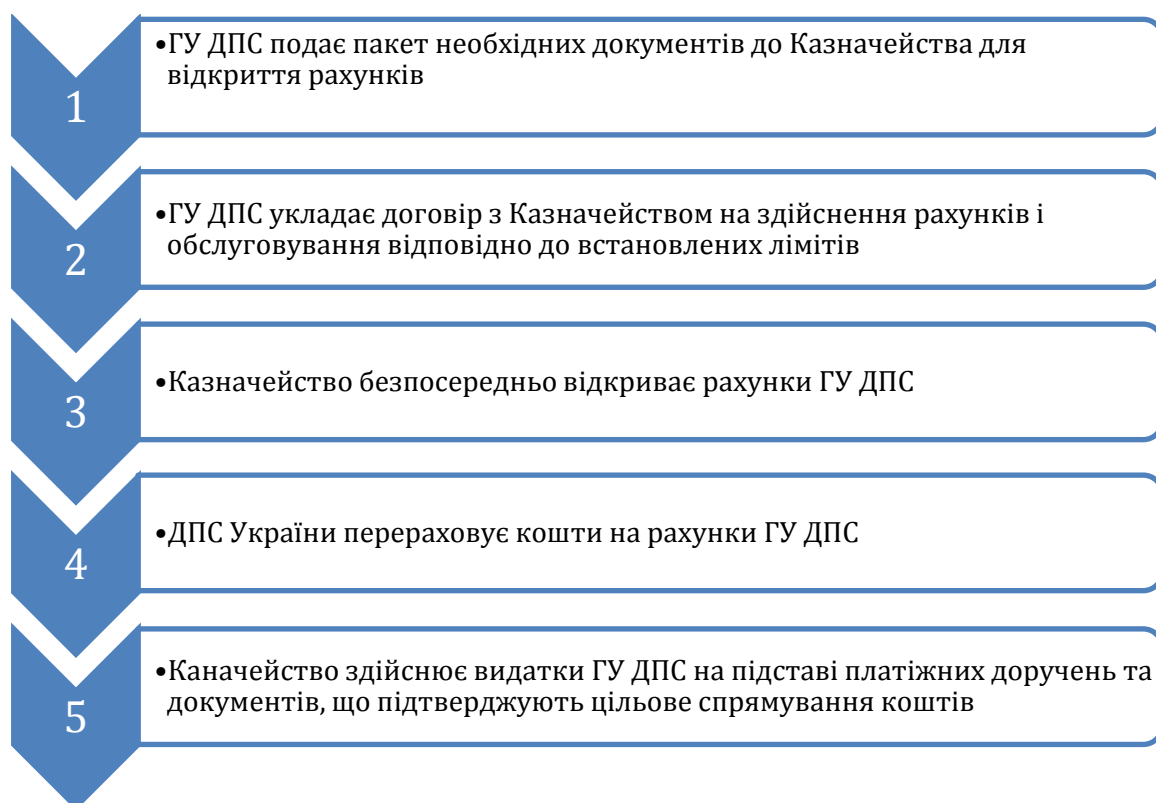


Рис. 2.2. Етапи відкриття рахунків в Казначействі для ГУ ДПС

Казначейські рахунки відкриваються за міжнародним стандартом IBAN відповідно до Постанови Національного банку від 28.12.2018 № 162 [29] та з використанням Наказу Міністерства фінансів України від 18.07.2016 № 621 [30]. Слід зазначити, що рахунки мають відкриватися на кожний календарний рік. В кінці року рахунки закривають, оскільки, відповідно до чинного законодавства, всі бюджетні призначення втрачають чинність по закінченні бюджетного періоду. Виняток становлять ті рахунки, коли законом передбачені багаторічні бюджетні призначення. Так, для обслуговування ГУ ДПС в Казначействі відкрито 671 рахунок.

Контроль за порядком відкриття/закриття рахунків в Казначействі здійснюється головним бухгалтером Казначейства. За письмовим зверненням до Казначейства головний розпорядник коштів - ДПС має право отримати доступ до електронного перегляду рахунків ГУ ДПС.

Відповідно до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [26], всі дані фінансової звітності ГУ ДПС перевіряються Казначейством на відповідність аналогічним даним в бухгалтерському обліку Казначейства. Такі дані формуються в інформаційній системі Казначейства на основі операцій з обслуговування кошторису ГУ ДПС та являються остаточними.

Таким чином, Казначейство здійснює контролюючу функцію щодо розподілу та витрачання бюджетними установами державних коштів.

2.2. Здійснення контролю за виконанням бюджету органами Казначейства

Головним призначенням Казначейства є забезпечення виконання державного бюджету шляхом обліку надходжень, податків, зборів та інших обов'язкових платежів та проведення видатків державного бюджету через оплату рахунків об'єктів господарської діяльності, які виконали роботи,

надали послуги відповідним розпорядникам коштів. При цьому Казначейство виконує певні контрольні повноваження - контролює законність та обґрунтованість використання фінансових ресурсів на всіх стадіях бюджетного процесу [31].

Постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215 [32] затверджено Положення про Державну казначейську службу України, де прописані повноваження органів Казначейства щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Повноваження органів Казначейства, щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства

У процесі поповнення бюджетів органи Казначейства здійснюють контроль на стадіях зарахування та повернення помилково або надміру зарахованих платежів. Підставою для проведення таких рухів коштів є висновки органів, які контролюють надходження грошей до бюджетів, ухвали суду. Дані документи перевіряються органами Казначейства на законність повноважень тих хто їх приймає й на правильність оформлення

зазначених документів.

В процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками проводиться велика кількість тісно пов'язаних між собою контрольних процедур. Попередженню вчинення правопорушень сприяє контроль, який здійснюється працівниками органів Казначейства майже на всіх стадіях виконання відповідних бюджетів за видатками та кредитуванням.

Здійснення контролю при поданні звітності головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня забезпечує відповідність такої звітності встановленим вимогам до складання, передбачених чинним законодавством та даним Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів [6]. Дана функція органів Казначейства дозволяє впорядкувати систему взаємозв'язків між розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів та визначити ієрархію їх підпорядкованості. Таким чином, закладаються основи для побудови системи підзвітності у бюджетній сфері, забезпечується правильність та своєчасність розподілу асигнувань в розрізі територій, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів.

У ході виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, Казначейством здійснюється контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету відповідно до частини другої статті 47 Бюджетного кодексу України та [32]. Такий контроль запобігає неналежному виконанню бюджету вже на стадії планування, впорядковує систему взаємозв'язків між учасниками бюджетного процесу, забезпечує своєчасність асигнувань та закладає фундамент для ієрархії підзвітності у бюджетній сфері.

Протягом місяця (а саме - 30 днів від прийняття Закону про державний бюджет України чи рішення про місцевий бюджет) Міністерство фінансів України або місцеві фінансові органи подають до Казначейства та його

територіальних органів затверджений розпис державного та місцевих бюджетів.

Дані розписи опрацьовуються Казначейством в частині розпису державного бюджету і витяги з нього доводяться до головних розпорядників коштів державного бюджету. В частині розпису місцевих бюджетів витяги з нього доводяться місцевими фінансовими органами до головних розпорядників коштів місцевих бюджетів. Отримані головними розпорядниками коштів державного бюджету витяги від Казначейства, а головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів - від місцевих фінансових органів, є підставою для затвердження в установленому порядку планових документів для розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів подають до відповідних органів Казначейства протягом п'яти робочих днів після затвердження кошториси, плани асигнувань загального фонду (за винятком надання кредитів з місцевих бюджетів (державного бюджету), плани спеціального фонду (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведення показників спеціального фонду.

Забезпечення контрольних дій зі сторони органів Казначейства при поданні даних документів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів дає змогу не допустити:

- порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджетів;
- порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

- виникнення різного роду помилок щодо невідповідності планових показників (арифметичні, завищення планових показників, викривлення інформації, наведеної у фінансовій звітності тощо) [34].

Окрім того, органи Казначейства на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань забезпечують попередній контроль, а при оплаті рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів - поточний контроль.

Відповідно до встановлених повноважень органи Казначейства здійснюють контроль відповідності взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням за їх економічними характеристиками, паспорту бюджетної програми.

Не підлягають реєстрації в органах Казначейства [35]:

а) бюджетні зобов'язання в разі:

- відсутності в розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;

- відсутності документів, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;

- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми;- невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;

- відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт та послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;

- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень і обмежень, що вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;

- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

б) бюджетні фінансові зобов'язання в разі:

- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності в розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

Реєстрація в обліку органів Казначейства взятих розпорядниками бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, по суті є підтвердженням їх легітимності.

У разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання, в межах залишків бюджетних коштів на рахунках за відповідними кодами економічної класифікації видатків та кредитування, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів здійснюють платежі шляхом подання до органів Казначейства платіжних доручень. Платіжні доручення не приймаються до виконання у разі:

- неправильного заповнення реквізитів, або не заповнення хоча б одного з реквізитів та недотримання вимог до оформлення платіжного документа;
- відсутності в обліку органів Казначейства відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

- невідповідності платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням та бюджетним фінансовим зобов'язанням;
- невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків (КЕКВ) та класифікації кредитування бюджету економічній характеристиці платежу;
- обмеження здійснення видатків та надання кредитів, що встановлюється нормативно-правовими актами;
- накладання арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;
- зупинення операцій з бюджетними коштами на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;
- надходження до органів Казначейства відповідного рішення органу оскарження за результатами розгляду скарги щодо порушення законодавства в сфері закупівель або копії рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними, яке набрало законної сили;
- відсутності або недостатності залишків коштів на відповідних рахунках бюджетних установ та організацій;
- перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду місцевих бюджетів, планах спеціального фонду місцевих бюджетів, планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах використання бюджетних коштів;
- неподання документів, що підтверджують отримання товарів, робіт/послуг за договорами, згідно з умовами яких було здійснене авансування;
- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми.

Якщо платіжне доручення не прийняте по причинах, вказаних вище, то воно повертається без виконання органами Казначейства розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів від яких надійшло з вказанням причини повернення. Така операція дозволяє забезпечити порядок в веденні бухгалтерського обліку установою, запобігти нецільовому використанню бюджетних коштів, перевитрат бюджету та іншим порушенням бюджетного законодавства.

При складанні фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів та звітності про виконання кошторисів бюджетних установ органи Казначейства здійснюють контроль щодо:

- достовірності включених даних до звітів про виконання державного та місцевих бюджетів, річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також дотримання порядку та термінів подання таких звітів;
- дотримання встановлених вимог до складання звітності про виконання бюджетів;
- дотримання встановлених порядку та термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у повному обсязі;
- відповідності даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку органів Казначейства. Цей контроль виявляє факти порушень бюджетного законодавства та дає змогу Казначейству застосовувати до порушника відповідні заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України [5].

Частина порушень бюджетного законодавства упереджується на етапі попереднього та поточного контролю Казначейства шляхом не прийняття до виконання документів розпорядників, оформлених з порушеннями. Як свідчить динаміка наданих органами Казначейства попереджень про

неналежне виконання бюджетного законодавства, за останні п'ять років їх кількість суттєво зросла (рис. 2.4) [36].

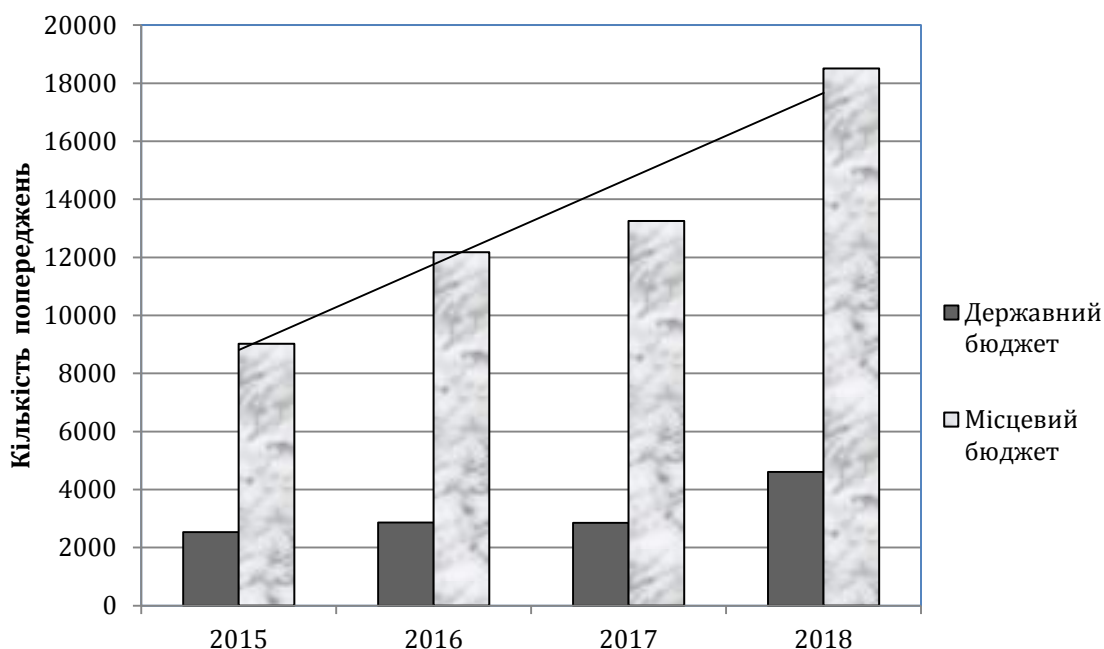


Рис. 2.4. Динаміка попереджень наданих органами Казначейства за 2015-2019 роки

Складено відповідно до [36]

Більша частина попереджень сформована на етапі попереднього контролю, при взятті (реєстрації) бюджетних фінансових зобов'язань, а також при порушенні термінів реєстрації первинних документів (договорів, рахунків, актів виконаних робіт, накладних на отримання товару, тощо) [36].

Нерідко до оформлення попереджень спонукають порушення учасниками бюджетного процесу законодавства щодо порядку та термінів подання і затвердження кошторисів, а також документів, що входять до складу справ з юридичного оформлення рахунків, зокрема карток із зразками підписів, реєстраційних карток. Мають місце порушення порядку та термінів подання звітності та порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок

бюджетних коштів. Такі порушення призводять до руйнування чіткої та суворої системи бюджетного процесу, виникнення неіснуючих зобов'язань та бюджетної заборгованості.

Аналізуючи процес застосування заходів впливу можна спостерігати системність допущення порушень одними і тими ж установами, які перебувають на обслуговуванні в органах Казначейства. Це свідчить про те, що застосування заходів впливу лише у вигляді попереджень, є недостатнім для забезпечення належної бюджетної дисципліни зі сторони розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Внесення змін до нормативно-правових актів щодо передбачення адміністративної відповідальності посадових осіб бюджетних установ за правопорушення, які впливають на бюджетний процес дало б більшу результативність дотримання учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства.

Отже, сьогодні органам Казначейства відведена значна роль у зміцненні системи фінансового контролю в Україні та забезпеченні ефективного ведення бюджетної політики, спрямованої на покращення соціально-економічної ситуації як в цілому по країні, так і її регіонах. Тому неухильне дотримання вимог бюджетного законодавства упередить факти виникнення порушень розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, мінімізує застосування заходів впливу органами Казначейства та дасть змогу найбільш раціонально та ефективно використовувати бюджетні кошти. В свою чергу, органами Казначейства на постійній основі проводиться роз'яснювальна робота із питань застосування бюджетного законодавства через проведення різних комунікативних заходів (тренінгів, семінарів, круглих столів тощо), що має на меті вдосконалення знань чинного бюджетного законодавства, змін до нього та підвищення бюджетної дисципліни розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.

2.3. Аналіз ефективності виконання бюджету Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області

Головне управління Державної податкової служби (ГУ ДПС) є контролюючим органом доходів і зборів, що забезпечує реалізацію повноважень Державної податкової служби на території Донецької області.

У своїй діяльності ГУ ДПС керується Конституцією України, законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та актами Кабінету Міністрів України, міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, наказами і розпорядженнями Міністерства фінансів України, Державної податкової служби, дорученнями голови ДПС, своїм Регламентом та іншими нормативно-правовими актами України. ГУ ДПС здійснює свою діяльність безпосередньо, підзвітне та підконтрольне ДПС.

До основних завдань ГУ ДПС відноситься:

- здійснення контролю за виконанням податкового законодавства, законодавства з питань адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також іншого законодавства в межах компетенції податкових органів ДПС;
- забезпечення правильності і достовірності обчислення та нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску, а також контролю, в межах визначеної компетенції, за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- погашення податкового боргу, заборгованості з інших платежів, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску, а також виявлення, облік, зберігання, оцінка, розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави;
- моніторинг надходження та ведення обліку податків, зборів та інших платежів, єдиного внеску, наповнення інформаційних систем Управління відповідними показниками, складання звітності щодо стану розрахунків

платників з бюджетом та зі сплати єдиного внеску, прогнозування та аналіз доходів бюджету;

- ведення позовної роботи, спрямованої на забезпечення надходження податків, зборів та інших платежів до бюджетів та єдиного внеску, представництво, в межах визначеної компетенції, інтересів держави в судах;

- здійснення сервісного обслуговування платників податків, реєстрація та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, інших реєстрів, ведення яких покладено на Управління, забезпечення виконання інших функцій сервісного обслуговування платників податків, визначених законом та інше [37].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 18 липня 2016 року № 621 "Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями" [30], ГУ ДПС систематично отримує для виконання індикативні показники доходів державного та місцевих бюджетів та сплати єдиного внеску. Відповідно до діючого порядку організації роботи ГУ ДПС із визначення індикативних показників доходів та забезпечення надходження платежів, щомісячно проводиться аналіз прогнозних показників збору до бюджетів усіх рівнів, у тому числі єдиного внеску. Аналітична інформація щодо сум очікуваних та фактичних надходжень по бюджетах усіх рівнів надається ГУ ДПС до установи вищого рівня.

Так, протягом січня-грудня 2019 року за платежами, що контролюються Державною податковою службою України, в розрізі надходжень по ГУ ДПС, забезпечено сплату до місцевого бюджету у сумі 1731009,6 тис. грн. (рис. 2.5), до державного бюджету – 1262739,4 тис. грн. відповідно (рис. 2.6).

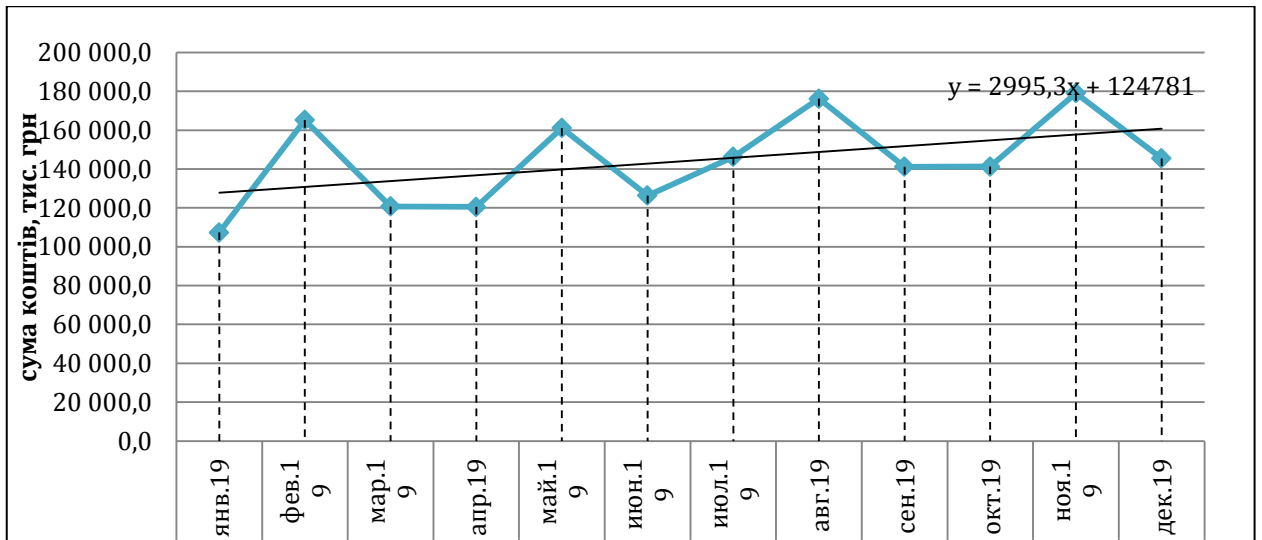


Рис. 2.5. Динаміка надходжень податків та зборів до місцевого бюджету протягом січня - грудня 2019 року

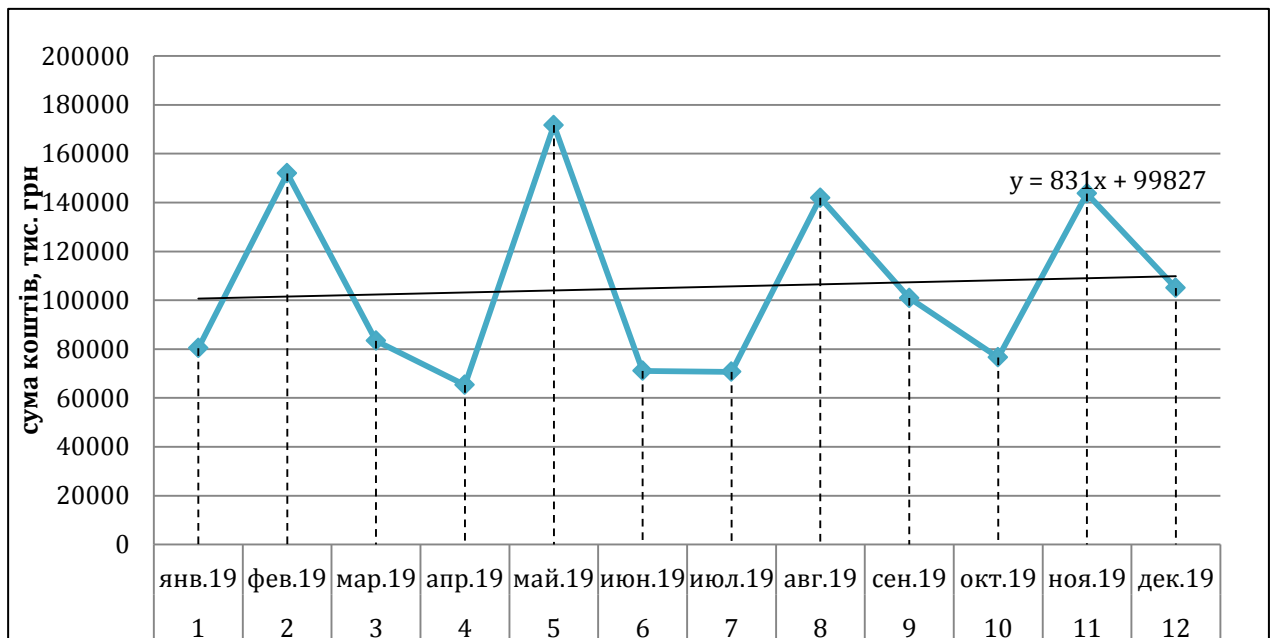


Рис. 2.6. Динаміка надходжень податків та зборів до державного бюджету протягом січня - грудня 2019 року

Ми бачимо, що індикативні показники надходжень протягом січня – грудня 2019 року ГУ ДПС виконано на 108,4 відс., додатково забезпечено надходження у сумі 0,3 млн. гривень. У повному обсязі виконано індикативні показники з надходжень у частини податку та збору на доходи фізичних осіб

– 107,6 відс. (+ 0,1 млн гривень), податку на прибуток підприємств – 176,0 відс. (+ 0,1 млн гривень) [Проаналізовано за джерелом 38].

З початку 2019 року платникам податків на рахунки відшкодовано 7298,7 тис. грн податку на додану вартість, що на 31522,0 тис. грн менше ніж за січень – грудень 2018 року [39].

Також, до повноважень ГУ ДПС, визначених чинним законодавством України, належить забезпечення прав платників та громадян на подання звернень та запитів на отримання публічної інформації [40]. Такі звернення надсилаються до ГУ ДПС засобами електронної пошти та засобами поштового зв'язку. Так, протягом 2019 року до ГУ ДПС надійшло 946 звернень громадян та запитів на отримання публічної інформації, що на 80,9% більше в порівнянні з попереднім роком (рис. 2.7). Натомість, у 1 кварталі 2020 року кількість публічних запитів зросла на 40,4% в порівнянні з аналогічним періодом 2019 року. Загалом протягом січня – березня 2020 року зареєстровано 285 звернень громадян та запитів на отримання публічної інформації [40].

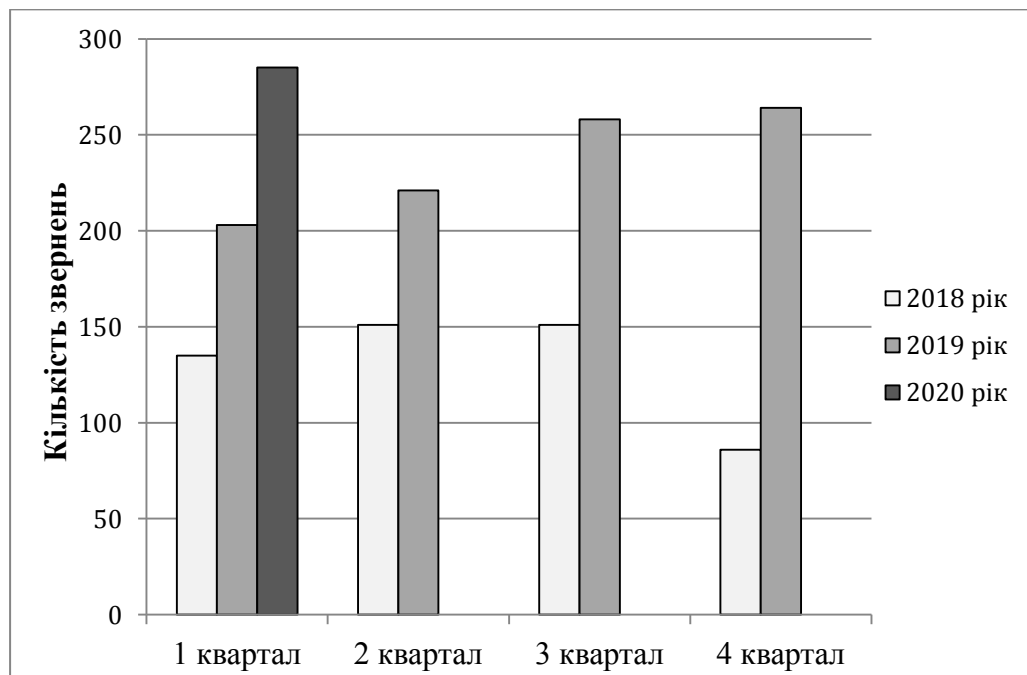


Рис. 2.7. Кількість звернень громадян до ГУ ДПС протягом 2018-2019 років, 1 кварталу 2020 року

Таким чином, аналізуючи ефективність діяльності ГУ ДПС, доходимо висновку, що при збільшенні кількісних показників доведених бюджетних завдань для ГУ ДПС зростає якість їх виконання та забезпечуються додаткові надходження до бюджетів усіх рівнів. Це свідчить про ефективність організаційного управління службою, наявність достатньої виконавської мотивації серед її працівників.

Висновки до розділу 2

Відповідно до норм Бюджетного кодексу, в Україні застосовується казначейська форма обслуговування державного бюджету. Органи Державного казначейства України здійснюють операції з коштами державного бюджету, розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів, прийняття зобов'язань, проведення платежів, а також ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету.

Застосування єдиного казначейського рахунку при виконанні Державного бюджету за видатками забезпечує:

- можливість мобілізації коштів, які впродовж дня надходять на рахунки в органах Державного казначейства, та використання їх для проведення бюджетних видатків, а також здійснення інших операцій, повідно законодавству України;
- надання органам законодавчої та виконавчої влади оперативної інформації про здійснені на єдиному казначейському рахунку операцій;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади своєчасних рішень про забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

За видатками виділяються такі етапи виконання державного бюджету:

- затвердження бюджетного розпису і, на його основі, встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів;
- затвердження кошторисів розпорядникам бюджетних коштів;

- взяття бюджетних зобов'язань;
- отримання товарів (робіт, послуг);
- здійснення платежів;
- використання товарів (робіт, послуг) на виконання бюджетних програм.

Основним плановим документом бюджетної установи, на основі якого бюджетні установи отримують доходи і здійснюють видатки, є кошторис. Він визначає обсяг та напрями реалізації коштів для виконання установою своїх функцій, досягнення цілей, визначених на бюджетний період згідно з бюджетними призначеннями.

Органи Казначейства перевіряють на кожному етапі відповідність даних, отриманих від вищого органу Казначейства, з переліком розпорядників одержувачів бюджетних коштів. У разі виявлення невідповідності або відсутності в базі необхідної інформації, про це повідомляється вищому органу Казначейства для вжиття відповідних організаційних заходів.

Таким чином, казначейська система обслуговування Державного бюджету за видатками забезпечує цільове спрямування та раціональне витрачання бюджетних коштів. В ній втілені такі основні принципи, як цільове спрямування бюджетних коштів, контроль за використанням бюджетних коштів, безповоротність надання коштів та ефективність управління коштами. Їх дотримання в процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками дозволяє раціонально та ефективно використовувати бюджетні кошти, спрямовувати їх на виконання першочергових програмних завдань держави.

РОЗДІЛ 3

ОПТИМІЗАЦІЯ ФІНАНСУВАННЯ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

3.1. Огляд зарубіжного досвіду використання бюджетних ресурсів

Проблема ефективного управління бюджетними ресурсами залишається актуальною, зважаючи на необхідність жорсткої економії як державних так і місцевих фінансів. Отже, доцільно розглянути накопичений зарубіжними країнами досвід щодо розробки та виконання заходів державного регулювання бюджетної сфери для виявлення можливості використання такого досвіду в українській економіці.

Чимало наукових робіт вітчизняних та зарубіжних науковців присвячено питанням регулювання державного й місцевих бюджетів. Проблемами удосконалення державного управління бюджетами, пошуком можливостей збільшення дохідної бази місцевих бюджетів знайшли відображення в роботах таких вчених, як: Буковинський С. А. [1], Затонацька Т.Г. [2], Городецька Т. Е. [4], Потеряйло І. Ю. [41], Слюсар Л. В. [42], Самулік З. [43] та ін. Роботи цих дослідників висвітлюють існуючі фінансові системи, механізми й особливості формування місцевих бюджетів у зарубіжних країнах, звертають увагу на необхідність детального вивчення досвіду зарубіжних країн із зазначених питань, а також визначають можливості застосування цього досвіду в Україні.

Незважаючи на досить великі об'єми наукових напрацювань, існує проблема адаптації зарубіжного досвіду до реалій розвитку української економіки, що породжує актуальність подальшого дослідження з цього питання. На сьогодні бюджет країни має дуже великий дефіцит, для погашення якого постійно залучаються кошти з МВФ. Така політика не може бути виправдана і потребує пошуку ефективних шляхів удосконалення формування державного бюджету. Незбалансованість бюджету призводить до значного погіршення якості, а останніми роками й кількості послуг, що надаються суспільству. Тому, відсутність якісного стратегічного планування

у бюджетному процесі можна розглядати як основний чинник недофінансування державного та місцевих бюджетів України.

Не так давно в Україні при формуванні бюджету застосовувався постатейний (традиційний або витратний) метод, при цьому видатки планувалися на короткострокову перспективу – один рік, а основна увага зосереджувалася на поточних видатках і адміністративних потребах, які визначалися з використанням затверджених норм і нормативів. Основною перевагою такого бюджетного планування була висока централізація управління суспільними фінансами, суворий контроль за цільовим витрачанням фінансових ресурсів. Забезпечення контролю здійснювалося за допомогою детальної економічної бюджетної класифікації, згідно якої здійснювався розподіл бюджетних коштів, чіткого бюджетного розпису, порядку затвердження і доведення лімітів бюджетних зобов'язань. Разом тим, традиційний метод мав й свої недоліки (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1

Недоліки традиційного способу бюджетного планування

№ з/п	Недоліки традиційного способу	Примітки
1	Відсутність взаємозв'язку коштів, що витрачаються, як із плановим, так із фактичним результатом	Під 100 % виконанням бюджету розуміється, що 100 % запланованих до витрачання коштів державного бюджету є успішно витраченими, тобто знівельована система оцінки результативності та ефективності бюджетних витрат
2	Високий ступінь деталізації витрат не сприяє гнучкості виконання бюджету	Це пов'язано з тим, що на практиці впродовж фінансового року витрати можуть неодноразово коригуватися як з кількісної, так і якісної позицій. Вимоги до високого ступеня формалізації бюджетних витрат знижують потенційні можливості планування.

Продовження таблиці 3.1

3	Низький рівень відповідальності безпосередньо бюджетотримувачів, що не сприяє подальшому підвищенню ефективності управління державними фінансами	Ступінь відповідальності розпорядників бюджетних коштів впливає із їх повноважень та обмежений дотриманням вимог зі своєчасного, повного і цільового витрачання бюджетних коштів. Так, навіть бажання суб'єктів бюджетного планування ефективно використати бюджетні ресурси в подальшому може призвести до зменшення їхніх асигнувань на наступний плановий період. У разі ж нестачі фінансових ресурсів, що виникає внаслідок неефективного управління ними, кошти виділяються «зверху»
4	Об'єктом контролю є лише цільове використання грошових ресурсів, обсяги та строки витрачання, відповідність витрат детальному плану	Розподіл бюджету відбувається лише на основі функціональної та економічної класифікацій витрат, наприклад, заробітна плата, медикаменти, соціальні або капітальні трансферти тощо. При цьому він має вигляд форм, заповнених даними щодо основних видів видатків, але не містить жодної інформації про ціль їх здійснення та потенційний ефект. Тобто така методологія не має чіткого зв'язку між ресурсами, які були витрачені, та результатами, які отримала громадськість. Разом з тим, такий розподіл не дозволяє ні законодавчій, ні виконавчій гілці влади визначити ефективність та результативність профінансованих послуг. При цьому результативність, а тим паче раціональність та соціальний ефект від таких витрат, залишаються за межами контролю

Наразі, в бюджетний процес України запроваджено застосування програмно-цільового методу формування й виконання бюджетів. Але в реаліях сьогодення він задіяний лише частково – за окремими видатками державного бюджету та в окремих пілотних проектах. Програмно-цільовий метод бюджетування дає змогу досягти кращих результатів виконання завдань щодо підвищення якості надання державних послуг і ефективності використання бюджетних коштів, а тому першим кроком бюджетної реформи має бути широке та повноцінне застосування його на всіх рівнях бюджетної системи, яке використовується в багатьох країнах світу (рис. 3.1).

Це не просто нова технологія калькулювання витрат на різні види державної діяльності, а система багатоаспектного аналітичного підходу до процесу прийняття рішень щодо бюджету в державному секторі [41].

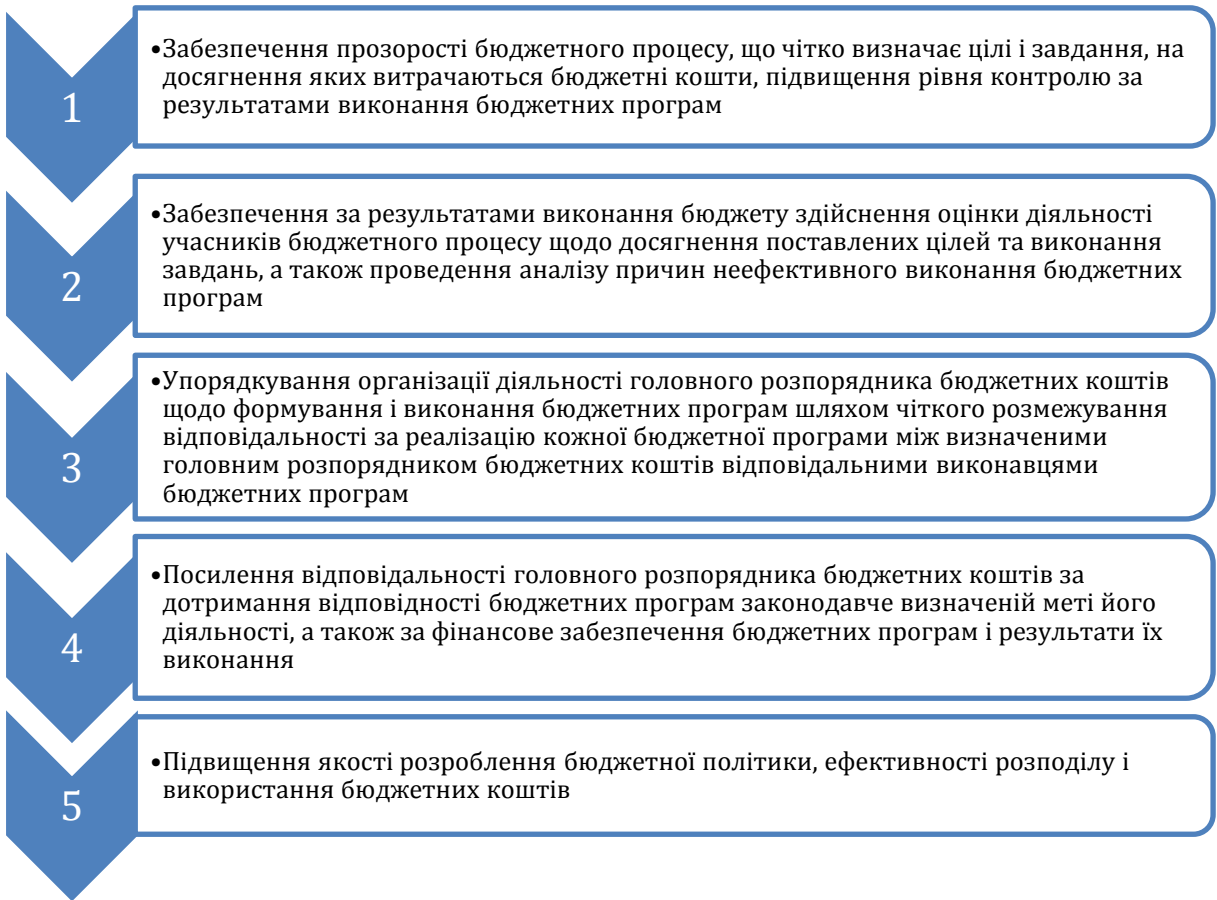


Рис. 3.1 Переваги програмно-цільового методу формування бюджету

На сучасному етапі розвитку методів бюджетного управління, багато країн застосовує програмно-цільовий метод для підвищення ефективності та результативності використання обмежених бюджетних коштів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Світовий досвід запровадження програмно-цільового методу в бюджетуванні

Країни		Початок запровадження методу	Характеристика бюджетного управління
Сполучені Штати Америки		1950 рік, закон «Про бюджет та процедури бюджетної звітності»	Встановлювалась необхідність відображати в бюджеті не структуру видатків за видами

Продовження таблиці 3.2

		діяльності, а очікуваний результат від реалізації певних програм чи виконання державних функцій
Англія	1988 рік, реформа державного управління з запровадженням бюджетування, орієнтованого на результат	Проведення комплексного аналізу ефективності управління бюджетними ресурсами та розробки пропозицій щодо його вдосконалення
Канада	1995 рік, застосування у всіх міністерствах і відомствах федерального рівня принципів програмно-цільового методу	Здійснюється планування, вимірювання результативності та складається звітність про результати діяльності відомств. Такі звіти є основним джерелом інформації про соціально-економічну ефективність програм і наданих послуг
Австралія	1997 рік, прийнято рішення про підготовку середньострокового бюджету на 1999-2000 роки	В процесі розроблення проекту бюджету уряд визначає кінцеві результати у вигляді суспільно важливого ефекту, при цьому розробляється система показників з метою оцінки соціальної та економічної діяльності

Отже, зарубіжний досвід застосування програмно-цільового методу бюджетування передбачає виникнення зацікавленості у розпорядників бюджетних коштів щодо підвищення ефективності їх використання, досягнення результатів. Разом з тим, у разі неефективності державної програми повинна існувати можливість скорочення або повного припинення фінансування такої програми. Такий підхід зумовить здорову конкуренцію між міністерствами та відомствами за бюджетні ресурси, що, в свою чергу, сприятиме підвищенню якості державних послуг. Розпорядники бюджетних коштів усіх рівнів повинні мати більшу свободу у використанні коштів при виконанні бюджетних програм (самостійність в оперативному управлінні витратами, економії коштів, зміні структури витрат за дотримання лімітів

асигнувань, зокрема в рамках програм).

В Україні застосування програмно-цільового методу в сучасних умовах при прийнятих управлінських рішеннях є досить низьким, часто використання бюджету за окремими програмами є неефективним. Такий стан низької результативності бюджетних програм виникає через відсутність пріоритетів у бюджетній політиці на середньо- й довгострокову перспективу, а також через непослідовність у виконанні й реалізації бюджетних програм. Натомість, врахування потреби в наданні певних послуг, оцінка причин відхилень затверджених річних показників витрат від фактичних витрат у результаті виконання бюджетів, відповідність обсягів бюджетного фінансування до системи заходів, націлених на досягнення заданих результатів, стимулювання бюджетних установ до пошуку резервів підвищення ефективності бюджетних витрат, постійний моніторинг результативності наданих бюджетних послуг, розстановка пріоритетів у структурі бюджетних послуг, а також запровадження середньострокового бюджетного планування дасть змогу ефективно й повноцінно розподіляти бюджетні видатки, підвищить якість надання державних послуг.

3.2. Аналіз ефективності державних видатків в сфері податкової служби

Державний бюджет - це той інструмент, за допомогою якого держава виконує свої завдання щодо економічного зростання та добробуту громадян, зниження податкового навантаження, надійного забезпечення освіти, медицини, соціальної допомоги, успішної децентралізації та підвищення громадської свідомості тощо. На жаль, використання його на сьогодні не орієнтовано на досягнення суспільно значущого результату. Часто бюджет розглядається як сукупність витрат на процеси, що склалися історично, і не зовсім відомо, навіщо такі процеси фінансуються. Докорінним чином змінити такий підхід при витрачанні бюджетних коштів допоможе, на думку

багатьох дослідників, цільове бюджетування, використання програмно-цільового методу планування кошторисних видатків.

Світовий досвід у докорінному перегляді функцій держави доводить, що тільки чітке визначення напрямків державних видатків, підвищення їх ефективності стимулює економічне зростання країни, покращує якість надання державою послуг та забезпечує стійкість державних фінансів [44]. А тому Україні необхідно переглянути функції держави та відмовитися від зайвого. Бюджетні програми нашої держави зазвичай орієнтовані на сам процес, а показники їх виконання містять лише відсоток опрацьованих постанов, листів, проведених заслуховувань тощо. Такі показники містять дуже мало інформації щодо успішності чи проблемності тієї чи іншої програми, а отже, неможливо зрозуміти, на досягнення якої мети реалізуються кошти платників податків й чи потрібно для такої програми збільшення фінансування і чому.

Існує певна послідовність оцінки ефективності реалізації бюджетних коштів (рис. 3.2).

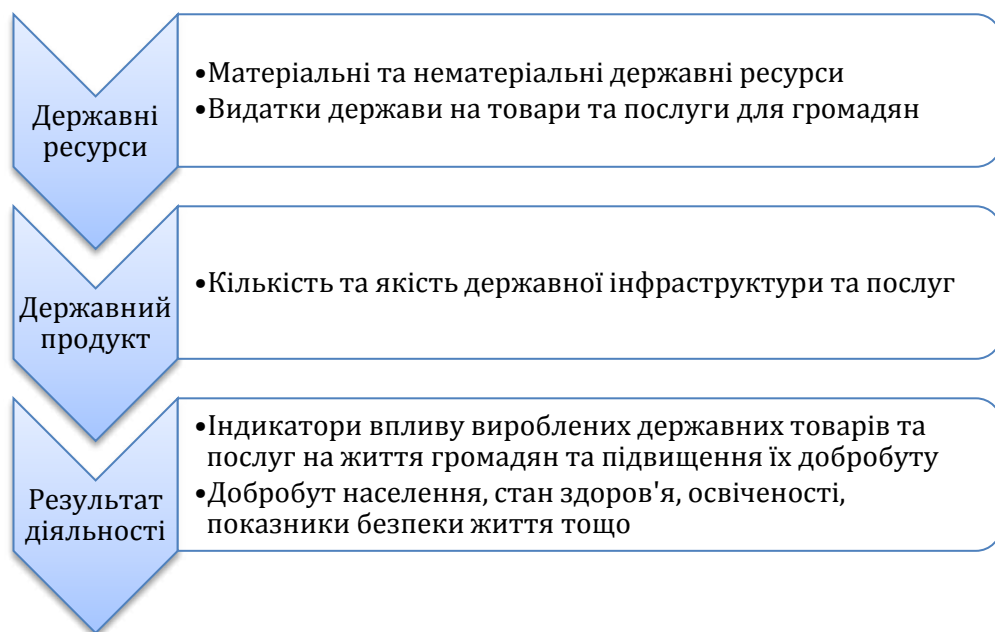


Рис. 3.2. Схема оцінки продуктивності та ефективності державних видатків

Такий підхід дозволяє отримати системний набір даних щодо продуктивності та ефективності державних видатків, причому такі дані

мають бути простими, доступними та легкими у використанні. Впровадження програмно-цільового методу реалізації бюджету має відбуватися поетапно, на перших кроках слід розробити певні стандартизовані рекомендації, правила, нормативи, щоб розпорядникам бюджетних коштів, які звикли працювати за старими правилами, було чим керуватися у новій системі.

Розглянемо ефективність реалізації бюджетних програм на прикладі бюджетної програми «Керівництво та управління у сфері фінансової політики» (КПКВК – 3507010), основною метою якої є реалізація єдиної державної податкової та митної політики. Фінансування даної програми передбачає функціонування простої, ефективної справедливої податкової системи, що сприяють економічному розвитку та відповідають стандартам ЄС.

На основі звітних даних Міністерства фінансів України за 2019 рік проведений аналіз стану фінансового забезпечення органів державної податкової служби [45]. Так, протягом 2019 року фінансування видатків (наданих кредитів з бюджету) в рамках цієї бюджетної програми було спрямоване за чотирма напрямками (табл. 3.3.).

Таблиця 3.3

Характеристика напрямів використання бюджетних коштів в рамках програми «Керівництво та управління у сфері фінансової політики»
(КПКВК – 3507010)

№з/п	Напрямок використання коштів	За паспортом програми (загальний та спеціальний фонди), тис. грн	За фактичними видатками (загальний та спеціальний фонди), тис. грн	Відхилення, тис. грн
1	Забезпечення реалізації державної податкової політики, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	11535303,1	11073771,4	-461531,7

Продовження таблиці 3.3

2	Здійснення заходів з виготовлення, транспортування та створення матеріально-технічної бази для зберігання марок акцизного податку	579690,0	342558,7	-237131,3
3	Забезпечення належного функціонування інформаційно-аналітичних систем контролюючих органів та органів доходів і зборів (заходи з інформатизації)	24458,1	19189,0	-5269,1
4	Погашення кредиторської заборгованості, зареєстрованої в органах Державної казначейської служби України станом на 01.01.2019 (крім АР Крим, м. Севастополь, тимчасово окупованих територій Донецької та Луганської областей)	36148,1	36148,1	0

Як бачимо, на кінець 2019 року обліковується залишок невикористаних коштів за видатками, що пов'язані із забезпеченням реалізації державної податкової політики та адмініструванням єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування, в сумі 461 531,7 тис. грн або 4,0% від затвердженого обсягу видатків. Таке відхилення пояснюється економією коштів за результатами проведених торгів або їх відміною, не виконанням постачальником умов договорів, зменшенням обсягів натуральних показників у зв'язку із сприятливими погодними умовами, зміною плану перевірок, перенесенням строків судового розгляду окремих справ, наявністю вакантних посад, сплатою єдиного соціального внеску за зниженою ставкою працівникам, які мають інвалідність.

Обсяг виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів у 2019 році менше запланованого, тому видатки, пов'язані із здійсненням заходів з виготовлення, транспортування та створення матеріально-технічної бази для

зберігання марок акцизного податку на 237131,3 тис. грн або на 40,9% менше планового значення.

Залишок невикористаних коштів на кінець звітного періоду за видатками, що пов'язані із забезпеченням належного функціонування інформаційно-аналітичних систем, в сумі 5269,1 тис. грн або 17,4 % від затвердженого обсягу видатків на 2019 рік за зазначеним напрямком пояснюється економією коштів за результатами проведених торгів або їх відміною, не виконанням постачальником умов договорів.

За результатами звіту про виконання цієї бюджетної програми, наявне збільшення обсягу надходжень до дохідної частини Держбюджету на 19501415,6 тис. грн або на 2,3% зумовлено перевиконанням плану надходжень відповідно до приведених індикативів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Результати виконання деяких показників в рамках програми
«Керівництво та управління у сфері фіскальної політики»
(КПКВК – 3507010)

№з/п	Показники	За паспортом програми (загальний та спеціальний фонди), тис. грн	За фактичними видатками (загальний та спеціальний фонди), тис. грн	Відхилення, тис. грн
1	Обсяг надходжень до дохідної частини Державного бюджету, які контролюються контролюючими органами та органами доходів і зборів	839379894,6	858881310,2	19501415,6
2	Кількість виготовлених марок акцизного податку	5400000000	3083464980	-2316535020
3	Загальна кількість звернень платників податків на сервіс "Пульс"	7850	7484	-366

Зменшення кількості виготовлених марок акцизного податку на 2316535020 шт. або на 42,9 % пов'язано із зменшенням обсягу виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що пояснюється підвищенням ставок акцизного податку, зменшенням споживання, споживчою інфляцією, переходом на електронні сигарети, при цьому продавець марок (Державна податкова служба) з метою уникнення ризику незабезпечення акцизними марками здійснює планування їх виробництва з орієнтуванням на плановий показник попереднього року.

Щодо загальної кількості звернень платників податків на сервіс "Пульс", то зменшення планового показника на 366 од. або на 4,7%, в першу чергу пов'язане з тим, що плановий показник сформований як орієнтовний.

Слід зазначити, що протягом 2019 року відбувся черговий етап реформи податкових органів - Державна фіскальна служба розділилась на Державну податкову службу та Державну митну службу відповідно, що не могло не спричинити певні відхилення від виконання планових показників програми.

Отже, провівши аналіз основних показників виконання програми «Керівництво та управління у сфері фіскальної політики» (КПКВК – 3507010), можна сказати, що на використання бюджету та результативні показники впливали такі чинники, як можливості ресурсної частини державного бюджету, численні зміни у законодавстві протягом року, залежність від проведених касових видатків (терміни сплати платежів), наявність сталих умов для забезпечення здійснення основної діяльності органів державної податкової служби. Все це свідчить про недосконалість існуючої системи управління, контролю, прозорості надання послуг та сплати податків. Сьогодні ДПС продовжує реорганізацію своїх структурних підрозділів, поліпшує систему надання якісних, сучасних і доступних послуг громадянам та бізнесу, проводить роботу щодо спрощення адміністрування податків і зборів, розвиває електронні сервіси. Все це має в подальшому

забезпечити якісне та збільшити кількісне виконання ключових показників ефективності роботи даної служби.

3.3. Шляхи оптимізації фінансового забезпечення Головного управління ДПС у Донецькій області

Як відомо, бюджетному фінансуванню притаманні жорсткі обмеження, обумовлені нестачею бюджетних коштів, суворою економією їхнього витрачання, запобігання збільшенню інфляції й водночас недопущення спаду життєвого рівня населення. Звичайно, в сучасних умовах абсолютного зростання видатків державного бюджету на фінансування діяльності бюджетних установ важливим є забезпечення їх ефективного використання згідно принципу: мінімальний обсяг коштів - максимальний результат їх використання. Але, необхідно взяти до уваги, що механічне збільшення абсолютних сум і питомої ваги бюджетних витрат на фінансування бюджетних установ не гарантує зростання соціальної спрямованості бюджетної політики. Тому проблема удосконалення існуючої системи фінансування бюджету за видатками залишається актуальною.

Проаналізувавши численні доробки дослідників [42, 43, 44] в цій сфері, можна згрупувати рекомендації по покращенню фінансового забезпечення бюджетних установ та організацій до певних напрямів (рис. 3.3).

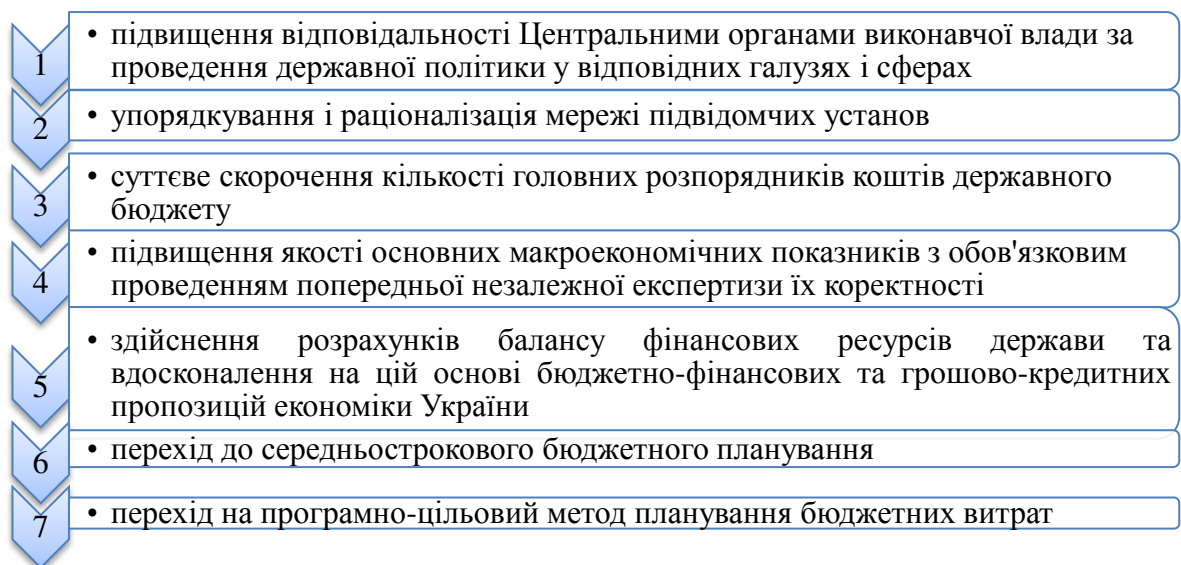


Рис. 3.3. Основні напрями діяльності з удосконалення фінансування бюджету

Розглянемо можливість застосування вищенаведених рекомендацій на прикладі фінансування ГУ ДПС.

Як відомо, головними завданнями ГУ ДПС є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, законодавства з питань адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також іншого законодавства в межах компетенції податкових органів ДПС. Як і будь-яка бюджетна організація, ГУ ДПС отримує фінансування від держави для якнайкращого забезпечення виконання своїх завдань та функцій. Але перелік статей видатків для ГУ ДПС є обмеженим та спрямований, в основному, на оплату праці і нарахування на неї (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Перелік видатків за бюджетом для Державної податкової служби (КПКВК – 3507000) згідно даних Мінфіну протягом 2016-2020 р.р.

КЕКВ	Показники	2016	2017	2018	2019	2020
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату	4198,6	5307,6	7714,8	9042,9	9042,9
2200	Використання товарів і послуг, у т.ч.:	991,7	1045,8	1368,7	1106,6	1156,6
2270	- оплата комунальних послуг та енергоносіїв	236,9	284,4	341,3	330,6	349,6
2700	Соціальне забезпечення	6,7	5,0	5,0	5,0	5,0
2800	Інші поточні видатки	714,0	703,8	703,8	703,8	703,9
3100	Придбання основного капіталу	104,7	832,7	1766,1	5,4	5,7

Як бачимо, питома вага належить виплаті заробітної плати та нарахувань на неї - більше 80%, натомість спостерігається значне зменшення видатків для придбання оргтехніки та невиробничого обладнання (КЕКВ

3100). Це, безперечно, зумовлює зниження якості надаваних послуг платникам податків, пошук додаткових джерел фінансування, призводить до діянь, пов'язаних з корупцією.

Оскільки ГУ ДПС за своїми функціями не має можливості надавати платні послуги або продавати продукцію власного виробництва, можливим джерелом додаткового надходження коштів є надання в оренду власних приміщень [47]. На жаль, навіть таке джерело фінансування має цілий ряд законодавчих перепонів, пов'язаних з погодженням процесу оренди з розпорядниками коштів вищого рівня та інших. Та й не завжди коштів спеціального фонду вистачає для задоволення певних потреб або на здійснення непередбачених витрат.

Одним з напрямків “боротьби” з недостатнім фінансуванням є акумулювання коштів спеціального фонду за рахунок частини доходу від господарської діяльності, що має забезпечити їх більшу мобільність задля розвитку бюджетної установи [48]. Але перерахування коштів із спеціального фонду повинно здійснюватись лише на підставі обґрунтованих детальних розрахунків потреби у відповідності до фінансового плану діяльності установи. Це підвищить ефективність використання коштів фонду та надійність отримання фінансових результатів від діяльності бюджетних установ.

Ще одним способом економії бюджетних коштів, на наш погляд, є скорочення чисельності державних службовців. Від кількісних показників слід перейти до якісних. Тільки тоді кількість зловживань бюджетними коштами значно скоротиться, а держслужбовець цінуватиме свою посаду і, як наслідок, ефективніше працюватиме. Слід зазначити, з огляду на останні реформи, скорочення відбувається серед працівників саме адмініструючих відділів та управлінь ГУ ДПС, що не може не позначатися на ефективності діяльності установи й служби взагалі. Тобто, для реалізації такого способу заощадження бюджетних коштів необхідний детальний аналіз раціональності такого скорочення.

Наступний спосіб - ефективне використання наявних коштів за допомогою заходів фінансового контролю [49]. Такий контроль може здійснюватись як внутрішніми відомствами так і спеціально створеними організаціями. Сьогодні в ГУ ДПС створений подібний підрозділ контролю - управління внутрішньої безпеки, діяльність якого спрямована на попередження та виявлення ознак корупційності серед держслужбовців податкової. Але існуюча на сьогодні система фінансового контролю є дуже недосконалою, недостатньо організованою на державному рівні, діяльність якої не спрямована на запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів та покарання винних в достатній мірі. Скоріше, фінансовий контроль, насамперед внутрішній, спрямований на отримання певних статистичних показників, а не на запобігання фінансових правопорушень. У зв'язку з цим доцільно було б залучати органи державної фінансової інспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Також, в рамках залучення додаткових коштів для своєї діяльності, ГУ ДПС має бути надана певна автономність - підписання тимчасових угод про співпрацю з разовими заходами, розміщення тимчасово вільних коштів у банку тощо [50, 51, 52].

Звичайно, дуже актуальним й дієвим, на наш погляд, має стати запозичення та впровадження зарубіжного досвіду раціонального розподілу та використання бюджетних коштів [53, 54], починаючи від методів планування й до формування фінансових результатів діяльності служби.

Таким чином, перегляд підходу до планування державних видатків для органів Державної податкової служби та запозичення зарубіжного досвіду використання бюджетних асигнувань має стати одним з напрямів реформування служби для досягнення високих результатів її діяльності.

Висновки до розділу 3

Бюджетне фінансування по своїй суті є обмеженим та суворо визначеним. Але, для успішного виконання поставлених завдань будь-якій бюджетній установі, в тому числі й ГУ ДПС, необхідно отримувати фінансування в достатній мірі та якості. Форми бюджетного фінансування визначені законодавчо, до них відносяться - бюджетне фінансування, кредитування та самофінансування. Основною формою є бюджетне фінансування, воно передбачає безповоротне отримання установами коштів із державного бюджету на виконання державних замовлень, державних програм, утримання державних установ. На жаль, таких бюджетних асигнувань в основному вистачає на поточні видатки. Тому актуальним залишається питання залучення власних коштів, тобто поповнення спеціального фонду бюджетної установи.

Враховуючи наукові розробки з цього приводу, можна встановити такі способи наповнення спецфонду - отримання доходів від діяльності спеціальних структурних підрозділів, створених на базі держустанов, надання в оренду власного майна (приміщень), залучення спонсорської допомоги.

Окрім наповнення спеціального фонду, виходом з ситуації може бути посилення якісного фінансового контролю за витрачанням наявних фінансових ресурсів. Для цього, в першу чергу, має бути покращена теоретична база, а саме - має бути законодавчо визначено поняття “бюджетного правопорушення”, конкретний перелік таких правопорушень та ступінь відповідальності по кожному з них. Подібні заходи будуть запобігати ухиленню відповідальних осіб від покарань. Щоб функції державного фінансового контролю не дублювались, необхідно чітко розподілити їх завдання та повноваження, а також, більшу увагу слід приділити попередньому фінансовому контролю. Крім того, запровадження автоматизованої системи обліку з використанням сучасних програмних

продуктів має сприяти якісному контролю за формуванням доходів і видатків бюджетних установ.

Впровадження зарубіжного досвіду при плануванні та фінансуванні бюджету теж, на нашу думку, є ефективним. Насамперед, використання програмно-цільового методу, що є поширеним у багатьох країнах світу, визнано найефективнішим в організації державних витрат. Застосування програмно-цільового методу управління державними фінансами дозволить мати фінансовим витратам держави цільову спрямованість, при цьому розпорядники бюджетних коштів нести відповідальність за досягнення запланованих результатів на фоні більшої свободи шляхів їх досягнення.

Отже, з метою удосконалення забезпечення фінансами бюджетних установ, реалізації прозорості та зрозумілості бюджетного процесу для платників податків, поліпшення якості надання державних послуг, слід провести низку суттєвих змін на державному рівні:

- змінити існуючу структуру бюджетних програм для усунення організаційних та інформаційних обмежень, які заважають роботі керівників установ усіх рівнів. Така структура має бути однаковою для бюджетів усіх рівнів, але складові програм не повинні співпадати;

- змінити практику розрахунку видатків бюджету, удосконаливши її за допомогою методу аналізу витрат. Аналіз є обов'язковою складовою програмно-цільового методу, такі методи, як аналіз корисності витрат чи аналіз доцільності витрат мають бути використані на початковому етапі, згодом їх повинні замінити більш досконалі методи;

- впровадження нової системи фінансової звітності. Повинні встановлюватись такі завдання для установ, щодо яких можна було б просто й легко відстежити та проаналізувати їх виконання.

ВИСНОВКИ

Процес фінансування бюджетних установ є дуже специфічним та потребує ретельної підготовчої роботи. Він розпочинається від введення в дію Закону України “Про державний бюджет” на відповідний рік й закінчується складанням фінансової звітності всіма учасниками бюджетного процесу. Міністерство фінансів України є уповноваженим органом щодо розподілу та контролю державних коштів в процесі виділення бюджетних асигнувань, а також розробляє та затверджує необхідні для даних цілей нормативні документи. Також контроль за використанням бюджетних коштів здійснюється органами Державної Казначейської служби. Фінансування бюджетних установ та організацій здійснюється на основі принципів плановості та ціленаправленості. Тобто, всі видатки державного бюджету повинні бути закріплені законодавчо й використовуватись строго за цільовим призначенням. На сьогодні державному бюджету притаманна висока ступінь централізації фінансів, так як наша країна знаходиться на шляху реформування економіки з запозиченням досвіду європейських розвинених країн.

Головним документом, що забезпечує фінансування бюджетних установ а відповідний рік є кошторис доходів і видатків. Процес складання кошторису відбувається за певними етапами на основі бюджетних розписів та контролюється розпорядниками бюджетних коштів вищого рівня. Складається кошторис з загального та спеціального фондів. Кошторис впливає на діяльність бюджетних установ та організацій, повинен забезпечувати ефективне й цільове використання коштів, а також дає можливість контролювати виконання фінансових показників. Разом з тим, кошторис визначає права та обов’язки розпорядника бюджетних коштів щодо цільового використання коштів, а також обов’язки фінансових органів щодо виділення цих коштів.

Облік фінансового забезпечення бюджетних установ ведеться використанням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) та нормативно-правових актів України в сфері бухгалтерського обліку. Численні фінансово-звітні форми (ордера, журнали, відомості тощо) спрямовані на створення чіткої та прозорої системи обліку розподілу та використання коштів бюджетної установи.

В даній випускній кваліфікаційній роботі поглиблено теоретико-методичні засади управління процесом фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ та організацій, здійснений порівняльний аналіз вітчизняної та зарубіжних моделей організації та виконання державного бюджету за видатками. Результати проведеного дослідження дозволили зробити такі узагальнення і висновки.

1. Розкрито зміст процесу фінансового забезпечення бюджетних установ. Визначено етапи його організації, напрями розподілу, особливості ведення обліку та звітності.

2. Проаналізовано методи бюджетного фінансування, виявлено їх переваги та недоліки.

3. Проаналізовано принципи бюджетного фінансування, виявлено їх вплив на ефективність діяльності бюджетних установ.

4. Проведено аналіз та встановлений взаємозв'язок між якістю фінансування бюджетних установ та якістю наданих державних послуг.

5. На основі узагальнення досвіду сучасних вітчизняних та зарубіжних підходів до оцінювання ефективності розподілу та використання державних коштів сформульовано основні напрями реформування діючої системи бюджетного фінансування.

6. Виділено критерії щодо оцінки продуктивності та ефективності державних видатків на основі наукових досліджень.

7. Запропоновано організаційні заходи щодо шляхів наповнення спецфонду бюджетних органів на прикладі органів державної податкової служби. Розроблені рекомендації нададуть можливість державним установам

більш самостійно розпоряджатися фінансовими ресурсами для забезпечення ефективного виконання своїх повноважень.

Отже, головну мету даної випускної кваліфікаційної роботи досягнуто.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Буковинський С. А. До питання здійснення бюджетної політики в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 11. URL:http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Fu_2007_11_2 (дата звернення 21.01.2020).
2. Затонацька Т.Г. Сучасні підходи щодо форм та методів бюджетного інвестування. *Фінанси України*. 2006. № 4. URL:<http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/36355/11-Zatonaczka.pdf> (дата звернення 21.01.2020).
3. Кириленко О. П. Державні фінанси та людський розвиток: діалектика взаємозв'язку. *Фінанси України*. 2014. № 10. URL:http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Fu_2014_10_6 (дата звернення 21.01.2020).
4. Городецька Т. Е., Ківшик Ю. І. Зарубіжний досвід формування фінансових ресурсів на місцевому рівні. *Молодий вчений*. 2017. № 1 (41). URL:http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=molv_2017_1_135 (дата звернення 25.01.2020).
5. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 року №2456-VI. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 25.01.2020).
6. Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL:<https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yediniy-reyestr-rozporyadnikov-ta-oderzhuvachiv-byudzhetnih-koshtiv> (дата звернення 26.01.2020, 25.04.2020).

7. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF> (дата звернення 30.01.2020).

8. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02> (дата звернення 30.01.2020).

9. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (дата звернення 30.01.2020).

10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 №1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення 10.02.2020).

11. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України: навчальний посібник. - К.: Знання-Прес, 2006. - 607 с. URL: https://lib.oa.edu.ua/files/funds/works_oa/economy/Pasichnyk%20Bjudzhetna%20systema%20Ukrainy.pdf (дата звернення 10.02.2020).

12. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення 10.02.2020).

13. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення 11.02.2020).

14. Шевчук І.Л., Черепанова В.О., Ставерська Т.О. Бюджетна система: навчальний посібник. Друге видання, перероблене і доповнене. – Харків,

2015. – 284 с. URL:<http://diplomvkarmane.org.ua/library/ekonomika-knigi/176-2010-05-10-11-24-08/4670--2015-284-/> (дата звернення 11.02.2020).

15. Дерікова С.Д. Лекції з навчальної дисципліни “Облік і звітність у бюджетних установах”. Тема 3. Облік доходів. URL:<https://sites.google.com/site/lekciioblikizv/home/tema-3-oblik-dohodiv/6-oblik-dohodiv-zagalnogo-fondu> (дата звернення 11.02.2020).

16. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. URL:https://pidruchniki.com/15220122/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_oblik_u_byudzhethnih_ustanovah (дата звернення 11.02.2020).

17. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення 15.02.2020).

18. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.02.2020).

19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (дата звернення 15.02.2020).

20. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення 15.02.2020).

21. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 15.02.2020).

22. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 N 1629. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> (дата звернення 15.02.2020).

23. Матвеева В., Шашерін В. Шпаргалка зі складання річної фінансової та бюджетної звітності - 2019. *Бюджетна бухгалтерія*. 2019. № 48. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2019/december/issue-48/article-106106.html> (дата звернення 28.02.2020).

24. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF17086> (дата звернення 28.02.2020).

25. Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" та перспективи подання клієнтами Казначейства звітності в електронному вигляді: Державна Казначейська служба України від 13.02.2018. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/DKU1650> (дата звернення 28.02.2020).

26. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 28.02.2020).

27. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13> (дата звернення 10.03.2020).

28. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012

№ 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення 10.03.2020).

29. Про запровадження міжнародного номера банківського рахунку (IBAN) в Україні: постанова Національного банку від 28.12.2018 № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-18> (дата звернення 10.03.2020).

30. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями: наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2016 № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16> (дата звернення 10.03.2020).

31. Облік у бюджетних установах. *Школа бухгалтера*. Урок 34 (березень 2003). URL: <https://dtkr.com.ua/school/ukr/2003/10/10sc6.html> (дата звернення 10.03.2020).

32. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п> (дата звернення 10.03.2020).

33. Державна казначейська служба України. Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (дата звернення 10.03.2020).

34. Ляшенко Анна. Типові помилки в бухобліку: поради щодо уникнення. URL: <https://uteka.ua/ua/channel/Byudzheth-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie> (дата звернення 15.03.2020).

35. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12> (дата звернення 15.03.2020).

36. Інформація щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства.

URL:<https://www.treasury.gov.ua/ua/news/informaciya-shchodo-nadanih-organami/> (дата звернення 15.03.2020).

37. Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань.

URL:<https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch> (дата звернення 18.03.2020).

38. Результати діяльності Головного управління ДПС у Донецькій області. <https://dn.tax.gov.ua/diialnist/zabezpechennya-nadhodjen/> (дата звернення 18.03.2020).

39. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету Головного управління ДПС у Донецькій області.

URL:<https://tax.gov.ua/diialnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya> (дата звернення 18.03.2020).

40. Стан розгляду звернень громадян. URL:<https://dn.tax.gov.ua/prymalnia-gromadian/informatsiyi-materiali> (дата звернення 18.03.2020).

41. Потеряйло І. Ю. Зарубіжний досвід застосування програмно-цільового методу бюджетування на сучасному етапі в Україні. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2015. №11. URL:http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nivif_2015_11_48 (дата звернення 25.03.2020).

42. Слюсар Л. В. Проблеми фінансування бюджетних установ та шляхи їх вирішення. *Науковий потенціал*. 2018. Лютий. URL:<https://int-konf.org/ru/2013/naukovij-potentsial-2013-25-27-03-2013-r/150-slyusar-l-v-problemi-finansuvannya-byudzhethnikh-ustanov-ta-shlyakhi-jikh-virishennya> (дата звернення 25.03.2020).

43. Самулік З. Фінансове забезпечення бюджетних установ та шляхи його удосконалення. *Науковий блог національного університету "Острозька академія"*. 2013. Червень. URL:<https://naub.oa.edu.ua/2013/finansove-zabezpechennya-byudzhethnyh-ustanov-ta-shlyahy-joho-udoskonalennya/> (дата звернення 25.03.2020).
44. Оцінка ефективності та шляхи оптимізації державних видатків. Центр економічної стратегії. URL: <https://ces.org.ua/analiz-byudzhethnoho-zarytu-mon/> (дата звернення 25.03.2020).
45. Міністерство фінансів України. Офіційний сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk> (дата звернення 29.03.2020).
46. Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2010. №7. URL:http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/125.pdf (дата звернення 29.03.2020).
47. Косарева І. П. Напрямки підвищення ефективності витрачання коштів місцевого бюджету. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2013. №42. URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/napryamki-pidvischennya-efektivnosti-vitrachannya-koshtiv-mistseвого-byudzhetu> (дата звернення 28.03.2020).
48. Кужелєв М. О. Концептуальні засади ефективності фінансового забезпечення інноваційного розвитку України. *Економічний Вісник*. 2015. №27. URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualni-zasadi-efektivnosti-finansovogo-zabezpechennya-innovatsiynogo-rozvitku-ukrayini> (дата звернення 29.03.2020).
49. Думікян А.К. Механізм фінансування бюджетних установ у країнах із розвиненою та трансформаційною економікою. *Бізнес Інформ*. 2017. №8. URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/mehanizm-finansuvannya-byudzhethnih-ustanov-u-krayinah-iz-rozvinutoyu-ta-transformatsiynoyu-ekonomikoyu> (дата звернення 29.03.2020).

50. Гусаревич Н.В. Бюджет як інструмент соціально-економічного розвитку країни. *Економічний Вісник*. 2015. №27. URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhet-yak-instrument-sotsialno-ekonomichnogo-rozvitku-krayini> (дата звернення 12.04.2020).

51. Чеберяко О.В. Бюджетна політика України у сфері видатків як базис перспективного економічного розвитку. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2019. №5. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhetna-politika-ukrayini-u-sferi-vidatkiv-yak-bazis-perspektivnogo-ekonomichnogo-rozvitku> (дата звернення 12.04.2020).

52. Овсечко О. Напрями вдосконалення бюджетного фінансування в Україні. URL: <http://naub.oa.edu.ua/2010/napryamky-vdoskonalennya-byudzhetnoho-finansuvannya-v-ukrajini> (дата звернення 15.04.2020).

53. Ярошевич Н.Б. Етапи впровадження програмно-цільового методу планування бюджетів в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 5. URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/etapi-vprovadzhennya-programno-tsilovogo-metodu-planuvannya-byudzhetiv-v-ukrayini> (дата звернення 17.04.2020).

54. Про ефективне використання державних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2016 № 710. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 17.04.2020).

Додаток А

Приклад заповнення Меморіального ордеру №2

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

Код за ДКУД

МЕМОРИАЛЬНЫЙ ОРДЕР № 2

Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках) за квітень 2020 р.

Одиниця виміру _____ грн.

№ з/п	Дата виписки органу Казначейства (банк)	Дебет субрахунку 2311 до кредиту субрахунків												Кредит субрахунку 2311 до дебету субрахунків											
		7011	4	5	6	7	8	9	10	11	12	разом	2811	2814	15	16	17	18	19	20	21	22	23	разом	
1	2	3										13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
	04.04.2020	100000,00										100000,00													
	05.04.2020												10000,00	20000,00									30000,00		
	Усього:	100000,00										100000,00	10000,00	20000,00									30000,00		
		Залишок на початок місяця										Залишок на кінець місяця													
		0,00										70000,00													
												Сума оборотів за меморіальним ордером													
												130000,00													

Виконавець

Головний бухгалтер _____ р. _____
(підпис) (ім'я та прізвище) (місяць) (день і рік)
Додаток на _____ аркушах
(підпис) (ім'я та прізвище) (місяць) (день і рік)

Додаток Б

Приклад заповнення книги “Журнал-головна”

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

Головне управління ДПС у Донецькій області
(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

43142826

Код за ДКУД

КНИГА «ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА»

Місяць _____ квітень _____

Одиниця виміру _грн_____

№ рядка	Дата	№ меморіального ордера	Сума оборотів за меморіальним ордером	Обороти за субрахунками						
				2311						
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Залишки за субрахунками на початок місяця:										
1	30.04	2	130000,00	100000,00	30000,00					
Усього:				100000,00	30000,00					
Залишки за субрахунками на кінець місяця:										

Додаток В

Приклад заповнення звіту 1-дс "Баланс"

Додаток 1

до Національного положення
(стандарту) бухгалтерського обліку в
державному секторі 101 "Подання
фінансової звітності"

	Дата (рік, місяць, число)		КОДИ
			01.01.2020
Установа/бюджет	Головне управління ДПС у Донецькій області	за ЄДРПОУ	43142826
Територія	ЦЕНТРАЛЬНИЙ	за КОАТУУ	1412336300
Організаційно-правова форма господарювання	Орган державної влади	за КОПФГ	410
Орган державного управління	Міністерство фінансів України	за КОДУ	17284
Вид економічної діяльності	Державне управління загального характеру	за КВЕД	84.11
Одиниця виміру: грн.			
Періодичність: проміжна, річна			

БАЛАНС

на 31 грудня 2019 року

Форма № 1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби	1000	0	25764297
первісна вартість	1001	-	50037965
знос	1002	-	24273668
Інвестиційна нерухомість:	1010	0	0
первісна вартість	1011	-	-
знос	1012	-	-
Нематеріальні активи:	1020	0	0
первісна вартість	1021	-	-
накопичена амортизація	1022	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1030	-	1185878
Довгострокові біологічні активи:	1040	0	0
первісна вартість	1041	-	-
накопичена амортизація	1042	-	-
Запаси	1050	-	7421121
Виробництво	1060	-	-
Поточні біологічні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	0	34371296

II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції, у тому числі:	1110	0	0
цінні папери, крім акцій	1111	-	-
акції та інші форми участі в капіталі	1112	-	-
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	1120	-	-
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	-	-
за наданими кредитами	1130	-	-
за виданими авансами	1135	-	-
за розрахунками із соціального страхування	1140	-	403003
за внутрішніми розрахунками	1145	-	-
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1155	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:			
національній валюті, у тому числі в:	1160	0	543499
касі	1161	-	285524
казначействі	1162	-	257975
установах банків	1163	-	-
дорозі	1164	-	-
іноземній валюті	1165	-	-
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:			
єдиному казначейському рахунку	1170	-	-
рахунках в установах банків, у тому числі в:	1175	0	0
в національній валюті	1176	-	-
в іноземній валюті	1177	-	-
Інші фінансові активи	1180	-	-
Усього за розділом II	1195	0	946502
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	-	10217
БАЛАНС	1300	0	35328015
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	-	50037965
Капітал у дооцінках	1410	-	-
Фінансовий результат	1420	-	-20198473
Капітал у підприємствах	1430	-	-
Резерви	1440	-	-
Цільове фінансування	1450	-	230450
Усього за розділом I	1495	0	30069942
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500	-	-
за кредитами	1510	-	-
інші довгострокові зобов'язання	1520	-	-

Продовження додатку В

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	-	-
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	1540	-	33760
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	-	-
за кредитами	1550	-	-
за одержаними авансами	1555	-	-
за розрахунками з оплати праці	1560	-	369243
за розрахунками із соціального страхування	1565	-	-
за внутрішніми розрахунками	1570	-	4597095
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	-	257975
за цінними паперами	1576	-	-
Усього за розділом II	1595	0	5258073
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	-	-
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	-	-
БАЛАНС	1800	0	35328015

Керівник (посадова особа)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

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

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток Г

Приклад заповнення звіту 3-дс

Додаток 3

до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"

Установа/бюджет Територія Організаційно-правова форма господарювання Орган державного управління Вид економічної діяльності Одиниця виміру: тис. грн. Періодичність: річна	Дата /рік, місяць, число/		КОДИ
	Головне управління ДПС у Донецькій області	за ЄДРПОУ	01.01.2020 43142826
	ЦЕНТРАЛЬНИЙ	за КОАТУУ	1412336300
	Орган державної влади	за КОПФГ	410
	Міністерство фінансів України	за КОДУ	17284
	Державне управління загального характеру	за КВЕД	84.11

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за 2019 рік

Форма № 3-дс

Стаття	Код рядк а	За звітний період	За аналогічн ий період попереднь ого року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:			
бюджетні асигнування	3000	77686587	-
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	-	-
надходження від продажу активів	3010	-	-
інші надходження від обмінних операцій	3015	-	-
Надходження від необмінних операцій:			
податкові надходження	3020	-	-
неподаткові надходження	3025	-	-
трансферти, з них:	3030	-	-
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	-	-
надходження до державних цільових фондів	3040	-	-
інші надходження від необмінних операцій	3045	-	-
Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями	3050	2137189	-
Інші надходження	3090	684386	-
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	78370973	0
Витрати за обмінними операціями:			

Продовження додатку Г

витрати на виконання бюджетних програм	3100	70783445	-
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	-	-
витрати з продажу активів	3115	-	-
інші витрати за обмінними операціями	3120	106145	-
Витрати за необмінними операціями:			
трансфери, з них:	3125	-	-
кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	-	-
інші витрати за необмінними операціями	3130	6796997	-
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями	3135		-
Інші витрати	3180	426411	-
Усього витрат від операційної діяльності	3190	78112998	0
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	257975	0
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від продажу:			
фінансових інвестицій	3200	-	-
основних засобів	3205	-	-
інвестиційної нерухомості	3210	-	-
нематеріальних активів	3215	-	-
незавершених капітальних інвестицій	3220	-	-
довгострокових біологічних активів	3225	-	-
Надходження цільового фінансування	3230	-	-
Інші надходження	3235	-	-
Усього надходжень від інвестиційної діяльності	3240	0	0
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3245	-	-
основних засобів	3250	-	-
інвестиційної нерухомості	3255	-	-
нематеріальних активів	3260	-	-
незавершених капітальних інвестицій	3265	-	-
довгострокових біологічних активів	3270	-	-
Інші витрати	3285	-	-
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	0	0
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	0	0
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
повернення кредитів	3300	-	-
отримання позик	3305	-	-
отримання відсотків (роялті)	3310	-	-
Інші надходження	3340	-	-
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	0	0
Витрати на:			
надання кредитів	3350	-	-
погашення позик	3355	-	-
сплату відсотків	3360	-	-
Інші витрати	3380	-	-
Коригування	3385	-	-
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	0	0

Продовження додатку Г

Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	0	0
Чистий рух коштів за звітний період	3400	543499	0
Залишок коштів на початок року	3405	-	-
Залишок коштів отриманий	3410	-	-
Залишок коштів перерахований	3415	-	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420	-	-
Залишок коштів на кінець року	3425	543499	-

* Надходження в натуральній формі

* Витрати в натуральній формі

Керівник (посадова
особа)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

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

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток Д

Приклад заповнення звіту 4-дс

Додаток 4
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"
Наказ Міністерства фінансів України
29.11.2017 р. № 976

Установа/бюджет Територія Організаційно-правова форма господарювання Орган державного управління Вид економічної діяльності Одиниця виміру: тис. грн. Періодичність: річна	Дата /рік, місяць, число/		КОДИ
	Головне управління ДПС у Донецькій області	за ЄДРПОУ	01.01.2020 43142826
	ДОНЕЦЬКА	за КОАТУУ	1412336300
	Орган державної влади	за КОПФГ	410
	Міністерство фінансів України	за КОДУ	17284
	Державне управління загального характеру	за КВЕД	84.11

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за 2019 р.

Форма № 4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємствах	Резерви	Цільове фінансування	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на початок року	4000	-	-	-	-	-	-	0
Коригування: Зміна облікової політики	4010	-	-	-	-	-	-	0
Виправлення помилки	4020	-	-	-	-	-	-	0
Інші зміни	4030	-	-	-	-	-	-	0
Скоригований залишок на початок року	4090	0	0	0	0	0	0	0
Переоцінка активів:								
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100	-	-	-	-	-	-	0
Дооцінка (уцінка)	4110	-	-	-	-	-	-	0

Продовження додатку Д

незавершених капітальних інвестицій								
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120	-	-	-	-	-	-	0
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів	4130	-	-	-	-	-	-	0
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200	-	-	-1595801	-	-	-	-1595801
Збільшення капіталу в підприємствах	4210	-	-	-	-	-	-	0
Зменшення капіталу в підприємствах	4220	-	-	-	-	-	-	0
Інші зміни в капіталі	4290	50037965	-	-18602672	-	-	230450	31665743
Разом змін у капіталі	4300	50037965	0	-20198473	0	0	230450	30069942
Залишок на кінець року	4310	50037965	0	-20198473	0	0	230450	30069942

Керівник (посадова особа)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

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

(підпис)

(ініціали та прізвище)