

УДК 657:336.146.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

DOI 10.30838/P.ES.2224.231018.164.255

**Васильєва В. Г., к.е.н.,
Таргонська О. С.,***Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро*

У статті розглянуто формування теоретичних основ, обґрунтування методичних положень з організації обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. Дослідження теоретичних питань організації обліку та контролю доходів і видатків дозволяє нам встановити, що вони є необхідними для виконання основних завдань, поставлених перед нею. Для реалізації поставленої мети в роботі вирішено такі завдання: обґрунтовано теоретичні основи організації обліку, контроль доходів і видатків у бюджетних установах, розкрита сутність кошторису бюджетної установи; обґрунтовані напрями проведення перевірки формування і виконання кошторису бюджетної установи; уточнено поняття контролю формування і виконання кошторису бюджетної установи; розкрито порядок ведення обліку доходів і видатків та їх контролю, надано організаційно-економічну характеристику установи, оцінено стан проведення контролю доходів і видатків в бюджетних установах та розроблено шляхи удосконалення обліку і контролю доходів і видатків установи. На підставі проведеного дослідження організації обліку та контролю доходів і видатків були запропоновані конкретні шляхи удосконалення. Для покращення організації обліку та контролю є доцільним структурувати наказ про облікову політику. В ньому необхідно виділити основні розділи: загальні положення, організаційно-правова форма установи, фінансування, галузева належність установи, види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту, облік різних ділянок. Економічна класифікація видатків демобілізує використання коштів за їхніми предметними ознаками - заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата комунальних послуг, усі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії і надає можливість виділити захищені статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів. Такий розподіл дав можливість виділити захищені статті бюджету і забезпечити єдиний підхід до планування і обліку видатків бюджетними установами. Також, у статті розроблено головні принципи бюджетного фінансування, виділено три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю.

Ключові слова: доходи; витрати; бюджетна установа; кошторис; фінансування

UDC 657:336.146.

IMPROVEMENT OF THE ORGANIZATION AND METHODOLOGY OF INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNTING AND CONTROL OF BUDGETARY INSTITUTIONS

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.164.255

**Васильєва В. Г., к.е.н.,
Таргонська О. С.,
Vasilieva V., PhD in Economics
Tarhonska O.**

University of Customs and Finance, Dnipro

The article deals with the formation of theoretical foundations, the substantiation of the methodological provisions on the organization of accounting and control of incomes and expenditures in budgetary institutions. The study of theoretical issues of accounting and control of income and expenditure allows us to establish that they are necessary for the fulfillment of the basic tasks set before it. The organization of accounting and control of incomes and expenditures has the corresponding tasks which must be fulfilled. Every year, budget programs and passports are approved for them, according to which funding is provided to the registration account. An account is opened annually with the submission of relevant documents, which are entered in the personal file of the institution in the State Treasury. When allocating appropriations, the institution provides distributions that determine the use of funds. Based on the study of the organization of accounting and control of incomes and expenditures, specific ways of improvement were proposed. To improve the organization of accounting and control it is expedient to structure the order on accounting policies. It should highlight the main sections: general provisions, organizational and legal form of the institution, financing, branch affiliation of the institution, types of activities of the institution (basic and additional) in accordance with the statute, accounting for different areas. The economic classification of expenditures will demobilize the use of funds based on their substantive features - wages, payroll taxes, utility payments, all types of economic activities, payments to the population and other categories, and provide an opportunity to highlight the protection of budget expenditures and provide a unified approach to all administrators and recipients funds. Such a division made it possible to allocate protected articles of the budget and to provide a unified approach to budget planning and accounting of expenditures. Also, the article elaborates the main principles of budget financing, identifies three main stages of the assessment of the internal control system.

Keywords: income; expenses; budget institution; budget; financing

Актуальність проблеми. Бюджетна система відіграє важливу роль в економіці держави і значно впливає на її внутрішній та зовнішній баланс, стан розвитку економічних процесів і стан сучасного забезпечення громадян. Важливу роль в управлінні діяльністю

бюджетних установ відіграють раціональна організація та методика обліку та контролю результатів виконання кошторису.

Трансформаційні процеси в Україні пов'язані з багатогранними та корінними економічними перетвореннями, які суттєво впливають на соціальні відносини у суспільстві. Реформування цих відносин в Україні не завжди відбувалося у тому ж самому напрямку й з тією ж швидкістю, що й економічні реформи, що призвело до значної соціальної диференціації населення, падіння рівня його життя, зниження соціальної захищеності громадян та їхньої невпевненості в майбутньому. Тому одним з актуальних питань сьогодення є удосконалення системи соціального захисту населення, яке повинно базуватись на покращенні фінансування конкретних заходів, передбачених відповідними державними програмами, які, в свою чергу, мають сприяти розвитку економіки та піднесенню рівня життя населення.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Аналіз літературних джерел показав, що в сучасному науковому середовищі визначення поняття контролю формування і виконання кошторису бюджетної установи відсутнє. Натомість існують цікаві погляди щодо визначення поняття “контроль”, “контроль у бюджетних установах”, “кошторис бюджетної установи”. Ці поняття розглядають такі вчені, як: Дікань Л. В., Бутинець Ф. Ф., Жила В. Г., Усач Б. Ф. Разом з тим, питання відсутності цих понять є новим для України, а тому, залишаються недостатньо відпрацьованими як у теоретичному, так і у методологічному плані.

Метою статті є формування теоретичних основ, обґрунтування методичних положень з організації обліку і контролю доходів і видатків бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетні установи, згідно зі статтею 2 Бюджетного кодексу України, це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримується за рахунок відповідно до державного чи місцевого бюджету [4].

Установи, що утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності й виконання покладених на них функцій складають кошторис, який є важливим інструментом планування, так і контролю фінансової політики бюджетної установи. Основним документом, що регулює процеси складання, розгляду й затвердження кошторисів бюджетних установ є Порядок складання, розгляду,

затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 (зі змінами від 07.06.2017 р. № 391).

Кошторис бюджетної установи (далі - кошторис) - 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.

Розроблення кошторису бюджетної установи спрямоване на розв'язання основних завдань: визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць і підрозділів установи; забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел [9, с. 97].

Кошторис на централізовані заходи складається міністерством, відомством, органом виконавчої влади або органом місцевого самоуправління для фінансування витрат на разові заходи (наприклад, наради, конференції тощо) [2, с. 52].

Складові частини кошторису бюджетної установи наведені на рис. 1. Кожна установа, виконуючи свої функції, повинна мати дозвіл, закріплений законом, та право отримувати та розпоряджатись коштами у визначених обсягах, тобто мати певні повноваження. При цьому необхідно враховувати: - які кошти мають поступити до бюджету; - скільки можна використати на утримання установи; - як їх правильно використовувати [1, с. 56]. Відповідно до абзацу 2 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами та доповненнями від 12.04.2017 р. №2011-VIII) [4], бюджетні установи - органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. До бюджетних установ належать також наукові установи системи НАНУ, міністерств і відомств (науково-дослідні інститути, наукові бібліотеки, ботанічні сади, дендрарії, зоопарки), які здійснюють фундаментальні наукові дослідження та наукове обслуговування установи й організації органів законодавчої та виконавчої влади, юстиції, Міністерства внутрішніх справ, Державної фіскальної служби України тощо.

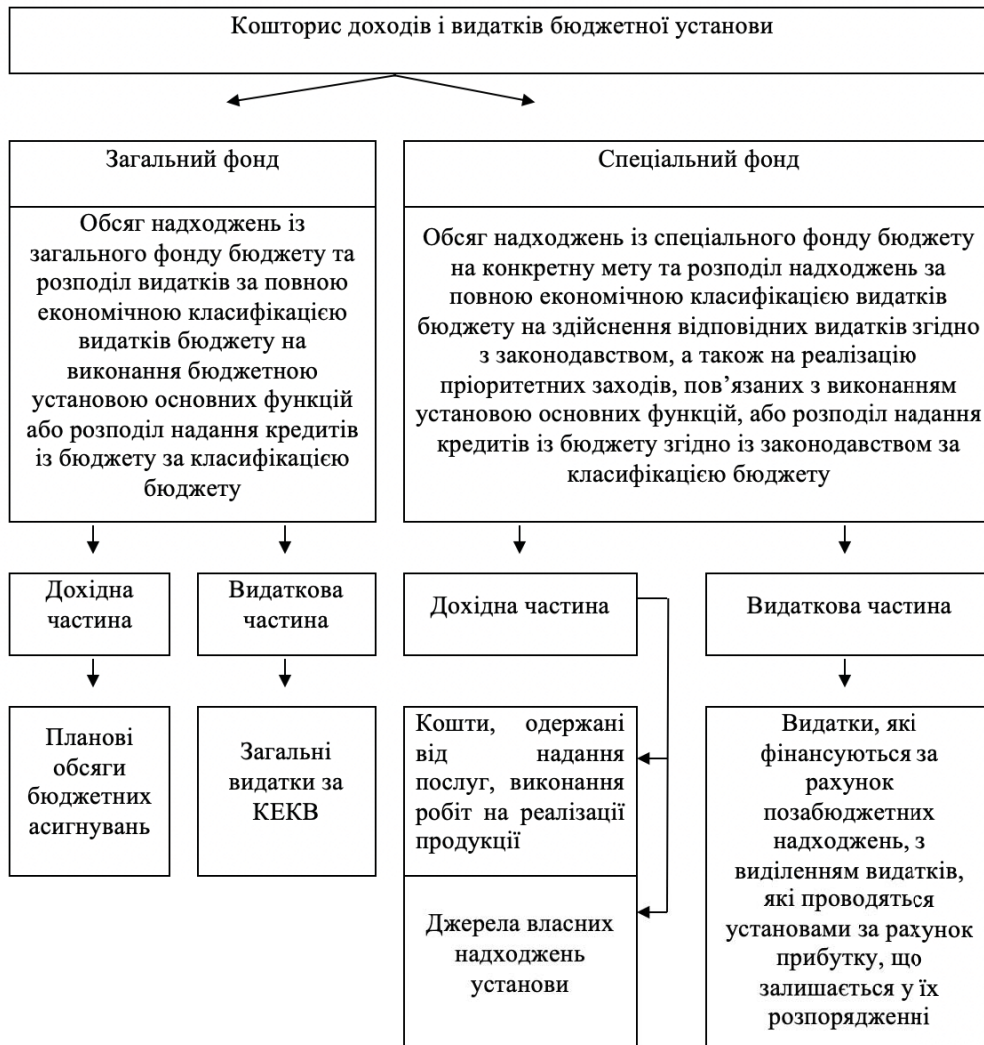


Рис. 1 Економічний зміст кошторису доходів і видатків бюджетної установи
Джерело: [6, с. 785]

Провідну роль у бюджетній системі України відіграє державний бюджет. З нього фінансуються витрати на здійснення державних заходів у сфері господарського та культурного будівництва, на оборону, утримання центральних органів державної влади і державного управління. Через державний бюджет здійснюється перерозподіл частини фінансових ресурсів між областями.

Єдиний кошторис установи складається з двох розділів - доходів і видатків.

Доходи бюджетної установи - це кошти, які вона отримує на виконання власного кошторису доходів і видатків [1, с. 74].

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на доходи загального фонду та доходи спеціального фонду. Структура доходів бюджетних установ наведена на рис. 2.

Бюджетна класифікація видатків поділяється: за функціональною ознакою (за головними розділами і підрозділами бюджету); за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття); за відомчою структурою (освіта, наука, культура, мистецтво, охорона здоров'я і т. ін.); за програмними ознаками.

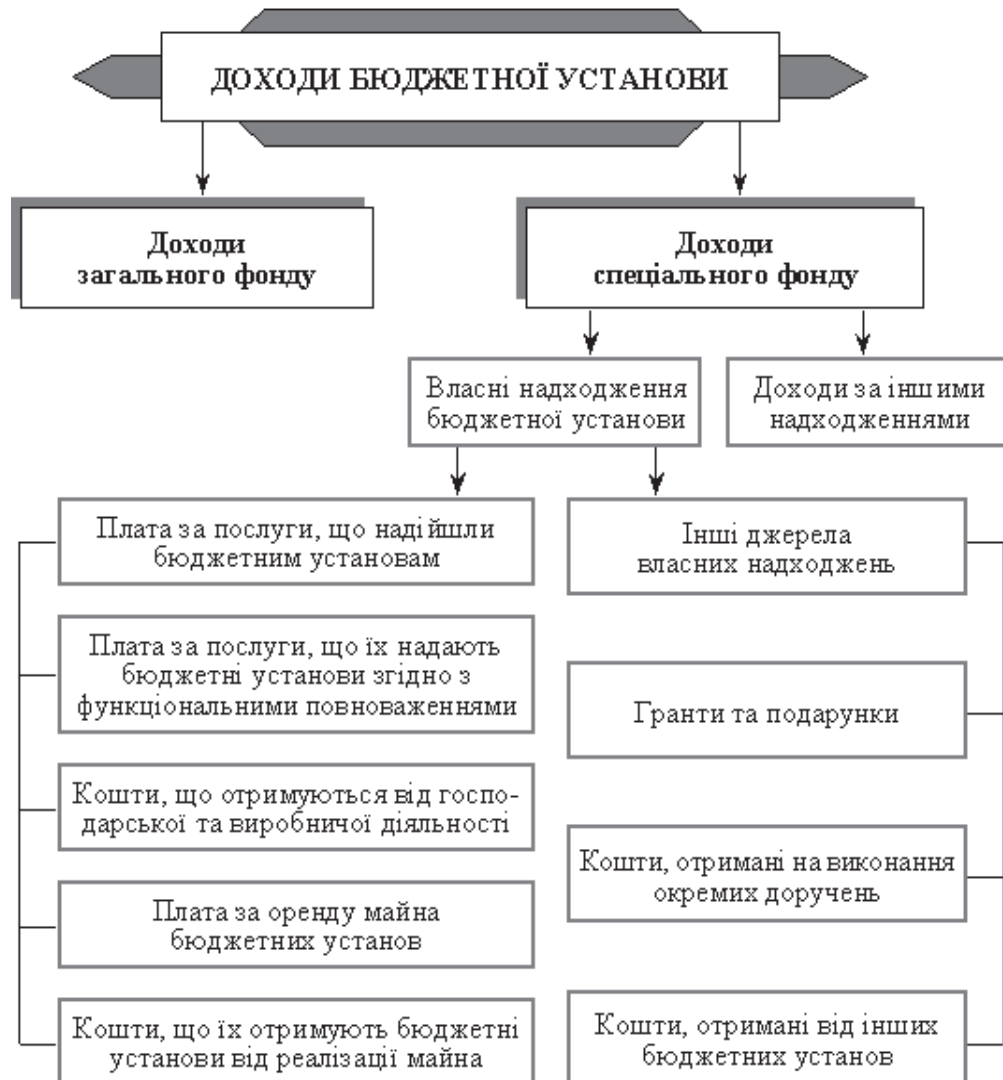


Рис. 2 Структура доходів бюджетних установ

Джерело: [8, с. 95]

Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету і забезпечує єдиний підхід до планування і обліку видатків бюджетними установами. Узагальнюючий склад видатків та їх структуру відображено на рис. 3.

Фінансування установ та організацій, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, здійснюється безпосередньо через розпорядників бюджетних коштів [6, с. 153].

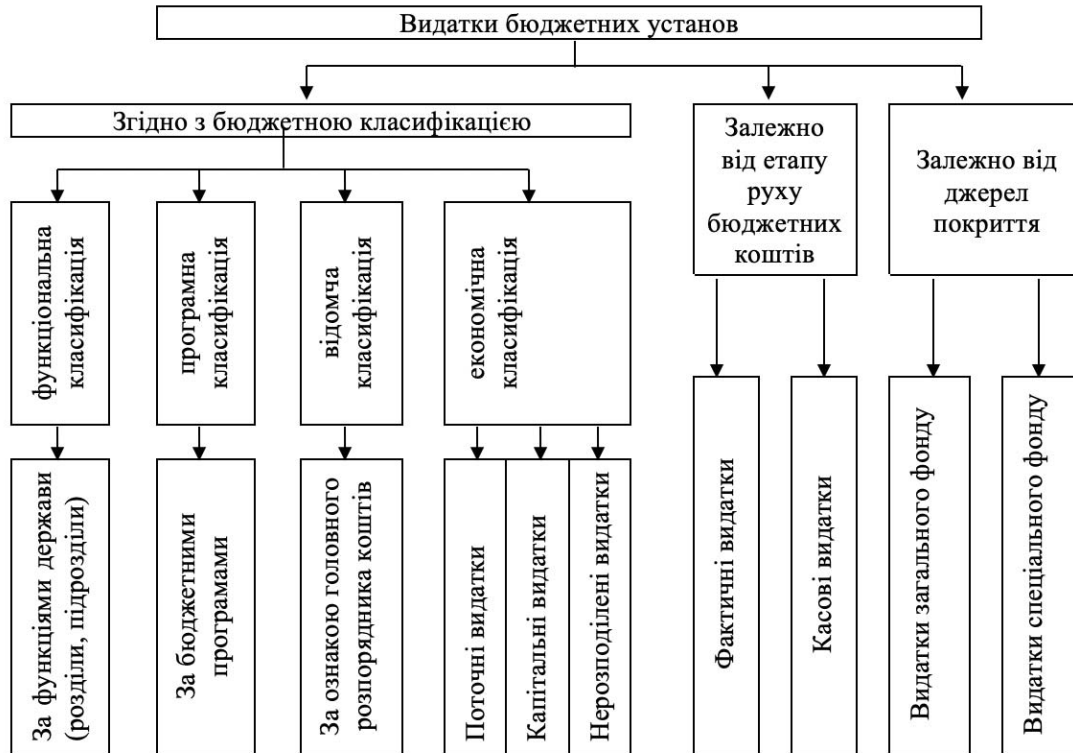


Рис. 3 Класифікація видатків бюджетних установ
Джерело: [4, с. 60]

Головні принципи бюджетного фінансування:

- безповоротність надання коштів, тобто отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для компенсації витрачених сум;

- цільове призначення наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;

- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи Державної казначейської служби, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи;

- зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів повністю залежить від якісного та раціонального використання попередньо наданих коштів і дотримання установою фінансової дисципліни [9]. Постійно контролюється та забезпечується взяття бюджетних зобов'язань і витрачанням бюджетних коштів за загальним фондом державного

бюджету у межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, а за спеціальним фондом - у межах відповідних фактичних надходжень. Постійно здійснюється робота, пов'язана із заповненням, обліком і зберіганням бухгалтерських документів. Слід звернути увагу, що значну частину вітчизняного законодавства щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ (табл. 1) становлять національні, а не міжнародні стандарти.

Таблиця 1 – Основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетних установах

Нормативний акт	Зміст
Бюджетний кодекс України [1]	Визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин; відповідальність за порушення бюджетного законодавства.
Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [4]	Визначає принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Він поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.
Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи” [14]	Визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи.
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [7]	Визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про об'єкт обліку у державному секторі.

Джерело: [9, с. 56]

Організація контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи - це сукупність заходів, спрямованих на перевірку доцільності кожної статті кошторису, дотримання встановлених меж асигнувань і з'ясування причин їх відхилення (при наявності), з метою підтвердження ефективності використання бюджетних коштів [11, с. 104].

Перевірка дотримання законодавства при складанні та виконанні кошторису по суті є одним з найважливіших контрольних заходів. Крім того, перевіряється:

- 1) виконання показників державного замовлення: наприклад, статистичні дані про фактичний обсяг наданих послуг, фактичну чисельність контингенту, що отримує послуги в бюджетній установі, стан забезпеченості певними матеріальними цінностями;
- 2) аналіз звітності про результати виконання кошторису. Зокрема,

відхилення між показниками затверджених асигнувань, фактичних і касових видатків може свідчити про необґрунтовано проведені розрахунки необхідних асигнувань, що є підставою для ретельної перевірки розрахунків за певними кодами економічної класифікації.

Таблиця 2 – Основні бухгалтерські проводки касових видатків у ДПП Шевченківського районі м. Дніпра ГУ ДФС у Дніпропетровській області

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
Перераховано заробітну плату працівникам ДПП	6511	2313
Перераховано до бюджету податок на доходи фізичних осіб	6311	2313
Перераховано єдиний соціальний внесок	6313	2313
Погашено заборгованість перед постачальниками за матеріали	6211	2313
Оплачено рахунки постачальників за комунальні послуги	6415	2313

Джерело: складено авторами за [4]

Важливою складовою бухгалтерського обліку та контролю бюджетних установ виступає його головна запорука сталої діяльності облікових служб та ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та контролю в цілому. До базових складових облікового процесу бюджетних установ слід віднести такий напрям організаційних процедур, як формування облікової політики [3, с. 60].

Таблиця 3 – Основні бухгалтерські проводки фактичних видатків у ДПП Шевченківського районі м. Дніпра ГУ ДФС у Дніпропетровській області

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
Нарахована заробітна плата працівникам ДПП	8011	6511
Утримано податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати	6511	6311
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату	8012	6313
Затверджені звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт підзвітних осіб	8015	2116
Списані матеріали на утримання установи	8013	1517

Джерело: складено авторами за [4]

Установи створюють облікові політики з метою закріплення в них основних положень з обліку та контролю. Саме тому, можна запропонувати такі основні розділи наказу про облікову політику:

- загальні положення;
- організаційно-правова форма установи;

- фінансування;
- галузева належність установи;
- види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту;
- облік різних ділянок;
- організація обліку.

Дуже важливим питанням, що стосується фінансування установи, є визначення джерела отримання коштів, тобто державний чи місцевий бюджет. Цей аспект не вказується в наказі про облікову політику в ДПІ у Шевченківському районі м. Дніпра ГУ ДФС у Дніпропетровській області. Тому його треба вказати, адже від цього буде залежати на якому саме рахунку будуть обліковуватися доходи (на 7011 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів» чи 7141 «Доходи місцевого бюджету від наданих послуг»). В нашому випадку в наказі доцільно вказати на який рахунок зараховуються кошти, а саме на 2311, 2312, 2313 рахунки. Стосовно доходів спеціального фонду, то необхідно вказати, які доходи отримує організація і на яких рахунках вони обліковуються. Слід в наказі про облікову політику вказати процес визначення фінансового результату установою. Фінансовим результатом є результат виконання кошторису установи за спеціальним і загальним фондом. Доходи загального фонду, тобто рахунок 7011 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів» списується в кредит рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», а видатки загального фонду дебет рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Також доцільно вказати в наказі інформацію про діяльність балансових комісій, засідання яких здійснюється щомісячно з метою представлення і вирішення нагальних питань. Необхідно розкрити інформацію про інвентаризацію, а також про здійснення перевірки підвідомчих установ кожного кварталу як засіб покращення обліку та контролю в ДПІ у Шевченківському районі м. Дніпра ГУ ДФС у Дніпропетровській області.

Якщо внести ці всі зміни, то питання щодо процесу фінансування, обліку та контролю доходів і видатків, визначення фінансового результату будуть регламентовані, що в свою чергу сприяє правильному здійсненню операцій і відповідно діяльності установи. Важливим моментом є розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії.

Отже, з метою правильного та ефективного обліку та контролю доходів та видатків установи необхідне регулювання на рівні установи

шляхом фіксування необхідних елементів в наказі про облікову політику та фіксуванням обов'язків щодо обліку та контролю фінансування в посадовій інструкції бухгалтера.

Кошторис доходів і видатків є передумовою забезпечення дисципліни витрачання бюджетних коштів, підвищення ефективності використання державних ресурсів. Тому, особливо важливе значення має контроль за правильністю складання кошторису доходів і видатків.

Контроль формування та виконання кошторису БУ - це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень [14].

Організація контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи - це сукупність заходів, спрямованих на перевірку доцільності кожної статті кошторису, дотримання встановлених меж асигнувань і з'ясування причин їх відхилення (при наявності), з метою підтвердження ефективності використання бюджетних коштів [12, с. 104]. Основу організаційних засад контролю виконання кошторису складають його основні елементи: об'єкти, предмет, суб'єкти, методи, принципи та технологія контролю (рис. 4).

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Важливе місце у здійсненні контролю за правильністю виконання кошторису бюджетних установ займає Державна фінансова інспекція України. Дана інстанція відповідно до покладених на неї функцій здійснює ретроспективний (заключний) контроль за виконанням кошторисів бюджетних установ, які фінансуються через систему Державної казначейської служби. Цей контроль реалізується проведенням ревізій. При цьому перевіряється відповідність кошторисних призначень показникам розрахунків за кодами економічної класифікації кошторису, а також піддається ревізії фактичне витрачання коштів за кодами економічної класифікації, одержаних через систему Державної казначейської служби [7, с. 11]. Важливе місце у здійсненні контролю за правильністю виконання кошторису бюджетних установ займає Державна фінансова інспекція України [10].

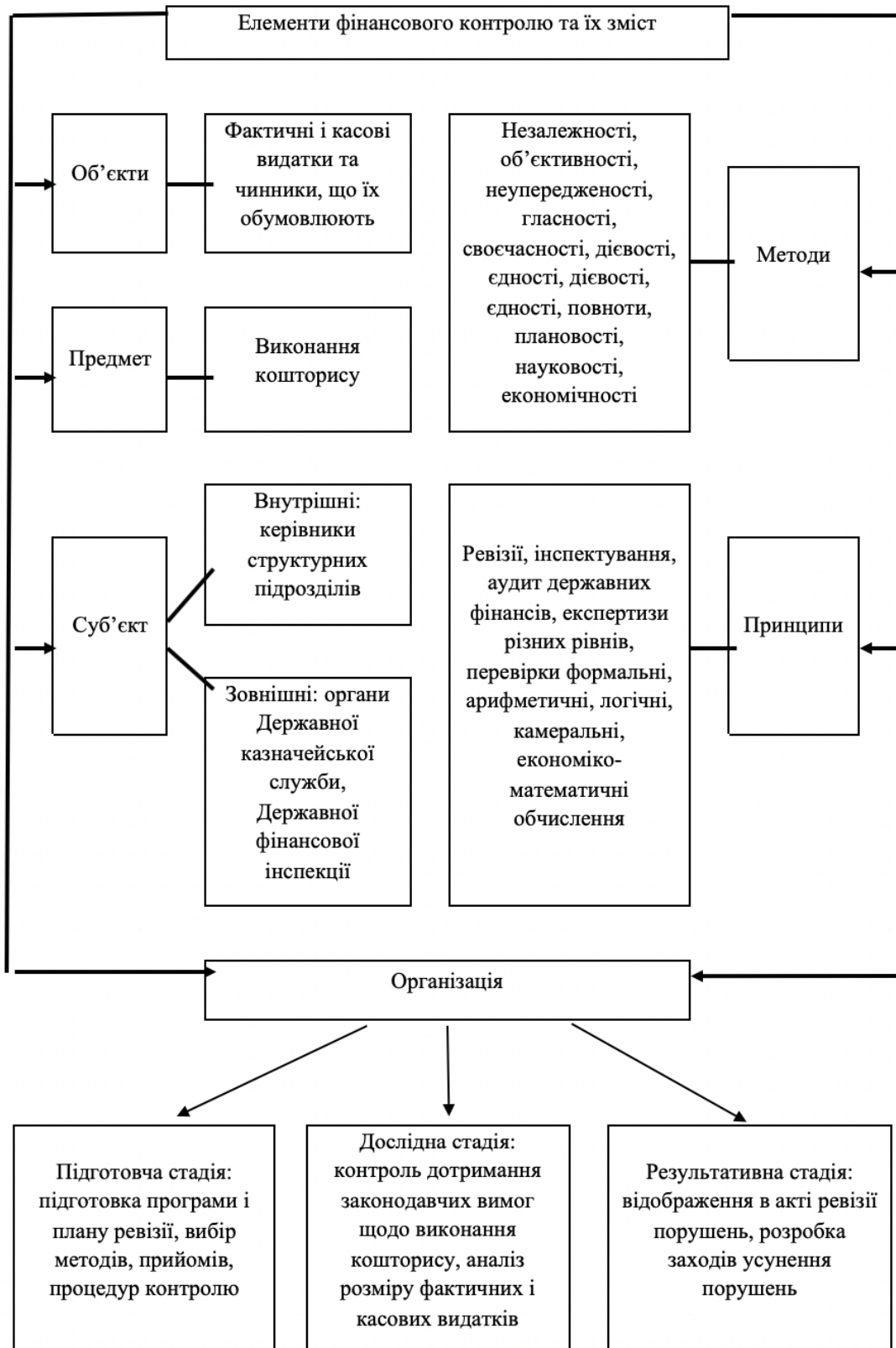


Рис. 4 Основні елементи фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи відповідно до міжнародних стандартів.

Джерело: [12]

Дана інстанція відповідно до покладених на неї функцій здійснює ретроспективний (заключний) контроль за виконанням кошторисів бюджетних установ, які фінансуються через систему Державної казначейської служби. Цей контроль реалізується проведенням ревізій. При цьому перевіряється відповідність кошторисних призначень показникам розрахунків за кодами економічної класифікації кошторису, а також піддається ревізії фактичне витрачання коштів за кодами економічної класифікації, одержаних через систему Державної казначейської служби [7, с. 11].

Акцентування діяльності на здійсненні поточного та подальшого контролю за найбільшими суб'єктами господарювання державного сектору економіки; посилення контролю за використанням державних коштів на закупівлі товарів, робіт і послуг; перехід до комплексності контрольних заходів з метою забезпечення системної оцінки ефективності, результативності та законності роботи підконтрольних установ; оптимізація функцій з подальшим реформуванням у Державну аудиторську службу України та впровадження нових методів контролю.

Отже, в сучасних умовах контроль формування та виконання кошторису бюджетних установ має бути посилений, удосконалений та спрямований, в першу чергу, на недопущення незаконного та неефективного використання бюджетних коштів.

На сьогоднішній час в Україні відсутня правова і методологічна база для впровадження та функціонування служб внутрішнього фінансового контролю.

Тому, дослідивши різні точки зору теоретиків і практиків стосовно цього питання можна запропонувати для регламентації дій аудитора ввести в дію посадову інструкцію з наступними розділами:

- загальні положення;
- завдання відділу внутрішнього аудита;
- функції відділу внутрішнього аудита;
- взаємовідносини з іншими підрозділами;
- незалежність;
- права відділу внутрішнього аудита;
- обов'язки внутрішніх аудиторів;
- обмеженості;
- відповідальність та підзвітність.

Саме внутрішній аудитор повинен щоквартально здійснювати контроль, моніторинг і аналіз виконання бюджетної програми, вказати

джерело інформації проконтрольованих бухгалтерських документів, реєстри та звітність.

Виділяють три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю:

- загальне ознайомлення із системою внутрішнього контролю;
- первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю;
- підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

Оцінка системи внутрішнього контролю дає змогу визначити ризик системи контролю. Як визначено міжнародним стандартом аудиту № 400, ризик системи контролю - це ризик того, що викривлення сальдо рахунка чи класу операцій, які можуть бути суттєвими окремо чи разом із викривленнями інших сальдо рахунків чи класів операцій, не будуть попереджені, виявлені чи своєчасно виправлені за допомогою систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [14, с. 96].

Після того як за результатами загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю аудитор отримує достатні уявлення про особливості її функціонування, здійснюється попередня оцінка ризику за кожним суттєвим сальдо рахунка чи класу операцій. випадку, якщо попередня оцінка ризику на основі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю є нижче високої, аудитору слід здійснити тести контролю для підтвердження такої оцінки.

Для оптимізації роботи при проведенні процедури оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту, можна також використовувати опитувальний лист, що розроблений внутрішніми аудиторами. Зібрані результати відповідей по опитувальних листах можуть істотно вплинути на об'єм вибірки, а стверджувальна в цілому форма опиту позитивно характеризує стан системи внутрішнього контролю і навпаки. Таким чином, на етапі планування аудиту фінансово-господарської діяльності слід максимально достовірно оцінити рівні властивого ризику контролю і відповідно врегулювати рівень ризику невиявлення. Від того, наскільки достовірно буде оцінена система внутрішнього контролю залежить обсяг контрольних процедур на наступному етапі аудиту - проведення поточних аудиторських процедур. Проте не слід ігнорувати той факт, що кількість тестів контролю повинна бути обґрунтованою і затрати часу та ресурсів на їх проведення будуть повністю компенсовані зменшенням часу та ресурсів на проведення поточних процедур аудиту. Запропоновано ввести в структуру бюджетної установи відділ внутрішнього аудиту з метою забезпечення

контрольних дій за плануванням та використанням бюджетних коштів, діяльність якого буде регламентована посадовою інструкцією, а також визначені етапи внутрішнього аудиту доходів бюджетної установи. При здійсненні контролю за правильністю складання і виконання кошторису у ДПП перевірці підлягають такі основні документи:

- бюджетний запит, кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань;

- картки аналітичного обліку готівкових операцій; картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків, картки аналітичного обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (№ 2 д, № 2 м); звіти про виконання спеціального фонду кошторису

- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами (№ 4-1 д, № 4-1 м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (№ 4-2 д, № 4-2 м), Звіти про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (№ 4-3 д, № 4-3 м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (№ 4-4 д), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (№ 4-3 д, № 4-3 м), Звіт по заборгованість за бюджетними коштами (№ 7д, № 7 м) [11, с. 111].

В ході ревізії цього питання необхідно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету та плану спеціального фонду бюджету. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 зі змінами і доповненнями.

Пересвідчитись, чи затверджено кошторис уповноваженим на це органом, дослідити своєчасність його затвердження.

Перевірити відповідність суми надходжень, затвердженої в кошторисі за загальним фондом, даним лімітної довідки про бюджетні

асигнування, доведеної розпорядником вищого рівня чи відповідним фінансовим органом.

Вивчити питання обґрунтованості визначення обсягів надходжень до спеціального фонду кошторису. Для цього необхідно проаналізувати відповідні розрахунки до доходної частини спеціального фонду кошторису, які мають складатись бюджетною установою за кожним джерелом доходів. За відсутності відповідних розрахунків чи недостатності в них даних необхідно запросити та перевірити інші документи, які підтверджували б заплановані в кошторисі обсяги надходжень до спеціального фонду. При цьому необхідно врахувати, що за основу цих розрахунків повинні братись такі показники як: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення. Під час перевірки формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково необхідно врахувати рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання в планових періодах. Водночас, слід врахувати, що відповідні показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди [11,с.113].

Дослідити обґрунтованість потреби бюджетної установи у передбачених кошторисом розмірах асигнувань в розрізі кожного коду економічної класифікації видатків (КЕКВ) за загальним та спеціальним фондами видаткової частини кошторису. Для цього необхідно перевірити, чи підтвержені заплановані в кошторисі обсяги видатків розрахунками щодо потреби в асигнуваннях, які мають складатись бюджетною установою за відповідними КЕКВ. У разі відсутності таких розрахунків чи недостатності в них даних, необхідно запросити та проаналізувати інші документи, які обґрунтовували б відповідну потребу в асигнуваннях.

Під час перевірки розрахунків потрібно пересвідчитись, чи обґрунтовані вони відповідними показниками діяльності бюджетної установи, а також необхідністю установи у здійсненні передбачених в кошторисі видатків. Дослідити, чи враховано у видатковій частині

кошторису об'єктивну потребу в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді. Перевірити, чи забезпечено бюджетними асигнуваннями першочергові видатки (видатки на оплату праці з нарахуваннями, комунальні послуги тощо), дотримання вимог окремих статей законів про Державний бюджет на відповідний рік в частині забезпечення в повному обсязі потреби в асигнуваннях на оплату праці працівників; проведення розрахунків за електроенергію, теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та доведення лімітів споживання у фізичних обсягах. У разі збільшення використання енергоносіїв у фізичних обсягах необхідно проаналізувати причини такого збільшення [11, с. 114].

Наприклад, під час перевірки обґрунтованості розрахунків асигнувань на оплату праці необхідно перевірити, чи правильно визначено фонд оплати праці у відповідності до штатного розпису, чи враховано при цьому нові законодавчі акти, якими передбачається підвищення посадових окладів, ставок протягом року, чи в вірному розмірі розраховано суми нарахувань на заробітну плату внесків до державних цільових фондів тощо. При перевірці розрахунків асигнувань на оплату комунальних послуг звертається увага на: рівень споживання та асигнування минулого бюджетного року; наявність орендарів, гуртожитків та кількість мешканців, що в них проживають, які повинні відшкодувати вартість спожитих ними комунальних послуг; вартість комунальних послуг, включених до калькуляції вартості платних послуг; підвищення цін та тарифів, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості.

При цьому слід врахувати, що бюджетна установа повинна забезпечуватись режимом економії коштів і матеріальних цінностей та до кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Перевірити дотримання законодавства в ході внесення змін до кошторису. В першу чергу, пересвідчитися у наявності об'єктивної потреби щодо внесених бюджетною установою змін до кошторису в частині перерозподілу, збільшення або зменшення асигнувань; збільшення чи зменшення запланованих обсягів надходжень до спеціального фонду. Зміни до кошторису повинні вноситись на підставі розрахунків з відповідними обґрунтуванням [11, с. 115].

Дослідити, чи внесено зміни до кошторису у всіх необхідних для цього випадках (за наявності об'єктивної потреби в цих змінах), перевірити своєчасність таких змін. Перевірку питання внесення змін до загального і спеціального фондів кошторисів бюджетних установ необхідно проводити з урахуванням вимог окремих статей законів про Державний бюджет на відповідний рік, в частині заборони збільшення асигнувань на видатки розвитку за рахунок видатків споживання, на оплату праці працівників бюджетних установ за рахунок зменшення інших видатків; видатки за бюджетними програмами, пов'язаними з функціонуванням органів державної влади, за рахунок зменшення інших видатків.

Висновки. В даній статті наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, яке полягає в дослідженні організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. Їх теоретичному обґрунтуванню та розробці практичних рекомендацій. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, мають таке трактування:

1. Запропоновано для регламентації дій аудитора ввести в дію посадову інструкцію з певними розділами.

2. Виділено три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю. Оцінка системи внутрішнього контролю дає змогу визначити ризик системи контролю.

3. Для визначення обсягів надходжень до спеціального фонду кошторису запропоновано проаналізувати відповідні розрахунки до доходної частини, які мають складатись бюджетною установою за кожним джерелом доходів.

4. Запропоновано дослідити обґрунтованість потреби бюджетної установи у передбачених кошторисом розмірах асигнувань в розрізі кожного коду економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами видаткової частини кошторису.

5. Запропоновано дослідити, чи внесено зміни до кошторису у всіх

необхідних для цього випадках (за наявності об'єктивної потреби в цих змінах), перевірити своєчасність таких змін.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах / П. Й. Атамас. - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 288 с.
2. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посіб. / П. Й. Атамас. - К.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284с.
3. Байбекова О. О. Кошторисам доходів і видатків - повсякденну увагу / О. О. Байбекова // Фінансовий контроль. - 2008. - №1. - С. 58-63.
4. Бюджетний кодекс України: кодекс від 08.07.2010 №2456-VI / 2017 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. - Назва з екрану.
5. Гаєвська Н. І. МСА 400: Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Н. І. Гаєвська, О. В. Селезньов. - К.: Аудиторська палата України, 2006. - 1146 с.
6. Гуцайлюк Л. Облік фінансування бюджетних установ / Л. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. - 2010. - №3(28). - С.191-196.
7. Дорошенко О. О. Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи [Електронний ресурс] // Національна бібліотека імені Вернадського. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2009_16_1/stat_16_1/31.pdf. - Назва з екрану.
8. Дубова Я. Фахівці Держфінінспекції України відповідають на запитання / Я. Дубова // Фінансовий контроль. - 2015. - №8(103). - С. 10-12.
9. Дугієнко Н. О. Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання / Н. О. Дугієнко, А. В. Спахі // Інноваційна економіка. - 2010. - №1. - С. 93-97.
10. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10. 2012 р.
11. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / Т. Г. Мельник. - К.: Кондор, 2009. - 411 с.
12. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України 28.02.2002 р. № 228 / 2017. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>. - Назва з екрану.
13. Романів Є. М. Перспективи подальшого удосконалення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] // Національна бібліотека імені Вернадського. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/RomanivJeLubenkoA.pdf. - Назва з екрану.
14. Ткачук Н. М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н. М. Ткачук, В. О. Кравчук // Наука й економіка. - 2010. - №2(18). - С. 99-105.
15. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б. Ф. Усач. - К. : Знання, 2007 – 263 с.