



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Чорноморський національний університет
імені Петра Могили

Кафедра обліку і аудиту

ФЕДОРЕНКО ДАР'Я ОЛЕГІВНА

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ
СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЮСШ

Кваліфікаційна робота магістра на здобуття
ступеня вищої освіти: магістр
галузі знань: 07 «Управління та адміністрування»
спеціальності: 071 «Облік і оподаткування»
за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит підприємницької
діяльності»

Керівник кваліфікаційної роботи магістра:

РУДЕНКО Н. О., кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту факультету
економічних наук Чорноморського національного
університету імені Петра Могили

Рецензент:

ЧЕРНЕНОК К.П., кандидат економічних наук,
доцент

Миколаїв 2023

АНОТАЦІЯ

Федоренко Д. О. Організація обліку та аналізу доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» - Чорноморський національний університет імені Петра Могили, Миколаїв, 2023.

У дипломній роботі розглянуто теоретичні засади організації обліку та аналізу доходів і витрат бюджетних установ. Описано методику обліку процесів формування доходів і витрат бюджетних установ. Висвітлено питання організації обліку та аналізу доходів і витрат спеціального фонду дитячо-юнацької спортивної школи протягом 2019-2021 рр. Описано результати проведеного дослідження, обґрунтовано рекомендації удосконалення обліку та аналізу доходів і витрат дитячо-юнацької спортивної школи на перспективу з використання маржинального аналізу та симплекс-методу оптимізації.

Ключові слова: бюджетні установи, доходи, витрати, спеціальний фонд.

ANNOTATION

Fedorenko D. O. Organization of accounting and analysis of income and expenses of the special fund of the State University of Applied Sciences - Manuscript.

Qualification work for obtaining a master's degree in specialty 071 "Accounting and taxation" - Black Sea National University named after Peter Mohyla, Mykolaiv, 2023.

The thesis examines the theoretical principles of the organization of accounting and analysis of revenues and expenses of budgetary institutions. The method of accounting for the processes of formation of revenues and expenses of budgetary institutions is described. The issue of the organization of accounting and analysis of the income and expenses of the special fund of the children's and youth sports school during 2019-2021 is highlighted. The results of the conducted research are described, the recommendations for improving the accounting and analysis of the incomes and expenses of the children's and youth sports school for the future using marginal analysis and simplex are substantiated. optimization method.

Keywords: budget institutions, income, expenses, special fund.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	7
1.1 Економічна сутність доходів і витрат	7
1.2 Особливості організації обліку доходів і витрат в бюджетних установах	16
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	24
2.1 Методика обліку доходів і витрат	24
2.2 Аналіз формування доходів і витрат спеціального фонду бюджетних установ (комунального закладу)	40
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЮСШ.....	45
3.1 Організація обліку доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ	45
3.2 Економічний аналіз доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ	55
3.3 Моделювання доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ	61
РОЗДІЛ 4 ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБҐРУНТУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ З ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЮСШ.....	67
ВИСНОВКИ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71
ДОДАТКИ.....	81

ВСТУП

Основною базою створення дохідної частини бюджетної установи (БУ) виступають бюджетні асигнування (загальний фонд) та власні надходження (спеціальний фонд). Бухгалтерський облік в БУ здійснюється згідно належних нормативно-правових актів та положень (стандартів) для державного сектору. Найбільша частка бюджету формується за рахунок загального фонду. БУ є неприбутковими, виконують соціально-культурні, управлінські, науково-технічні та інші функції. Нині БУ обслуговуються Державним казначейством, яке провадить касове обслуговування державних установ та здійснює контроль за використанням бюджетних коштів. Планування видатків бюджетних здійснюється при використанні в спеціальних документах - кошторисів, що формуються в кошторисах вищого розпорядника та підсумовуються на вищому рівні.

Гіпотезою даного наукового дослідження є організаційні аспекти ведення обліку та аналізу утворення доходів і витрат спеціального фонду установи розпорядника бюджетних коштів (ДЮОШ) за рахунок диверсифікації надання платних послуг населенню з використанням маржинального аналізу та симплекс-методу лінійного програмування.

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних, організаційних засад і розроблення науково-практичних заходів в частині поліпшення ведення обліку та аналітичної оцінки доходів і витрат спеціального фонду ДЮОШ. Для досягнення вказаної мети в процесі дослідження необхідно вирішити такі завдання:

- узагальнити теоретичні основи організації обліку та аналізу доходів і витрат установи – розпорядника бюджетних коштів;
- розкрити особливості методики обліку доходів і витрат;
- проаналізувати утворення доходів і витрат спеціального фонду БУ

(комунального закладу);

– висвітлити засади з обліку і аналізу доходів і витрат спеціального фонду ДЮОШ;

– розробити рекомендації щодо оптимального співвідношення доходів і витрат спеціального фонду ДЮОШ, за рахунок диверсифікації послуг.

Об'єктом дослідження є організаційні процеси обліку та аналізу доходів і видатків спеціального фонду в бюджетній установі (ДЮОШ) в умовах розвитку сучасного суспільного середовища.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-методичні та практичні засади формування бухгалтерського обліку та аналізу доходів і витрат спеціального фонду БУ (ДЮОШ).

Методи дослідження. В ході дослідження проблематики магістерської кваліфікаційної роботи було використано загальнонаукові та специфічні методи: індукції та дедукції (трактування окремих понять); монографічний метод; наукової гіпотези; аналізу та синтезу (при дослідженні процесів обліку та аналізу формування доходів і витрат БУ); графічний аналіз (при оцінці руху грошових коштів); економіко-математичний (при формуванні моделі оптимізації вартості платних послуг).

Інформаційна база дослідження: Конституція України; Кодекси України (Бюджетний та Податковий); Постанови Кабінету Міністрів України, НП(С)БО; правові інструкції ДКСУ; фінансова звітність КПНЗ «МДЮОШ із зимових видів спорту» ДМР; публікації вчених та практиків з питань обліку та контролю БУ; інтернет-ресурси.

В *першому розділі* розкрито економічну сутність доходів і витрат на основі опрацювання наукових публікацій а також особливості організації їх обліку та аналізу в БУ.

Другий розділ кваліфікаційної роботи присвячено розкриттю методики

обліку доходів та витрат. Висвітлено питання аналізу утворення доходів і витрат спеціального фонду установи розпорядника бюджетних коштів (комунального закладу).

В *третьому розділі* охарактеризовано організаційні процеси обліку доходів і витрат спеціального фонду ДЮОШ та здійснено економічний аналіз їх утворення. Значне увагу приділено питанням моделювання доходів і витрат спеціального фонду на основі симплекс методу лінійного програмування та застосування маржинального аналізу.

Четвертий розділ узагальнює результати проведеного дослідження та містить обґрунтування рекомендацій з обліку і аналізу доходів і витрат спеціального фонду типових ДЮОШ.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання конкретних пропозицій, представлених у магістерській роботі, щодо покращення вдосконалення організації обліку та аналізу доходів і витрат спеціального фонду БУ (ДЮОШ).

Особистий внесок магістра. Кваліфікаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження ряду теоретичних та практичних питань, щодо організацією обліку та аналізу доходів і витрат спеціального фонду БУ (ДЮОШ).

Структура роботи. Магістерська робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг кваліфікаційної роботи складає 90 сторінок друкованого тексту. Список використаних джерел налічує 64 найменування. У роботі 5 додатків, 10 таблиць та 17 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БУ

1.1 Економічна сутність доходів і витрат

Еволюція дослідження економічної категорії «доходи», почалася ще з часів меркантилізму, представники даної теорії прирівнювали багатство країни із золотом і сріблом, які отримувались як результат зовнішньоекономічної діяльності. Ряд науковців даної школи вважали, що досягти досягнення високого рівня добробуту країни припустимо лише за умови безперервного розвитку суспільного виробництва в різних галузях (промисловість, сільське господарство, торгівля, тощо) [24].

На думку А. Сміта капітал людини – це частина її майна, за використання якого можна отримати дохід збільшивши власні доходи і, відповідно збільшення суспільного доходу держави. До інших джерел доходів суспільства Адам Сміт додавав земельну ренту й заробітну плату. В його розумінні прибуток, це результат праці робітника, або вартість, яку він долучає до вартості матеріалів. До прибутку відносилися: оплата праці робітника та прибуток підприємця. А.Сміт вважав, що прибуток – це результат функціонування капіталу. Він поділив всю працю на продуктивну і непродуктивну. На його думку продуктивна праця, це та яку можна поміняти на капітал, а непродуктивна – праця, яка обмінюється на дохід, а тому нематеріальне виробництво Смітом визнано непродуктивною (та, що не приносить прибутку) [24].

За теорією К. Маркса джерелами утворення доходу є капітал, праця та земля (рис. 1.1).

Карл Маркс визначив, що капітал – це сукупність певних виробничих відносин з приводу привласнення засобів виробництва і результатів праці; земля

– земельна рента; праця – заробітна плата. Марксистська теорія трактує, що тільки у тісному поєднанні цих трьох факторів (капітал, праця та земля) може бути створений дохід. В умовах капіталістичного розвитку економіки послабне значення ренти як джерела доходу, і основними джерелами його утворення стануть прибуток та заробітна плата [24]. Тому, в сучасних економічних умовах розвитку світогосподарського комплексу, формулу, запропоновану К. Марксом, можна вважати актуальною.

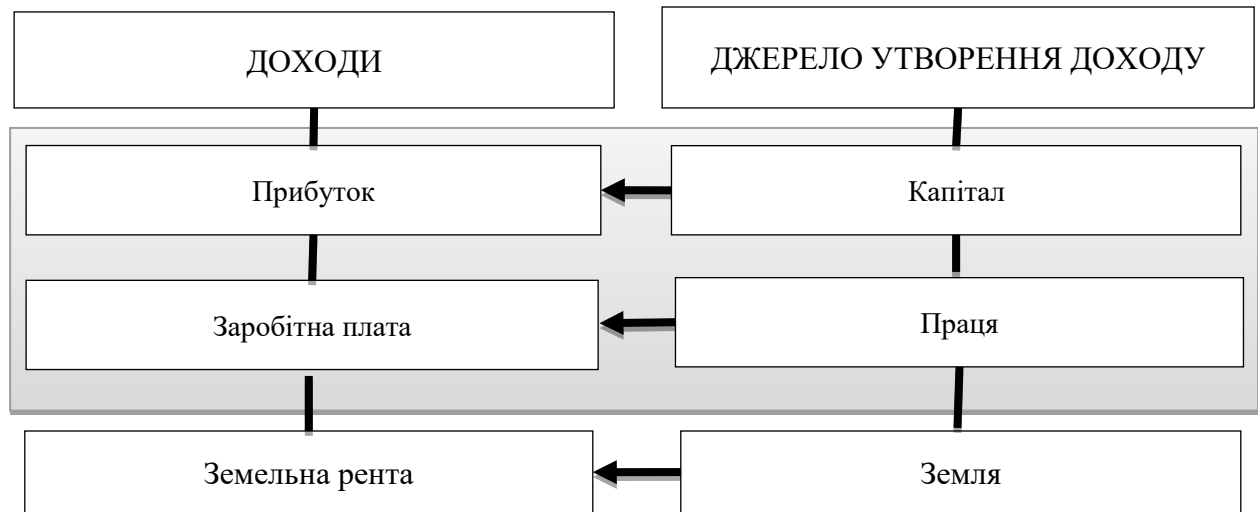


Рисунок 1.1 – Джерела утворення доходів згідно теорії К. Маркса

Джерело: сформовано за даними [24]

Науковці XX та XXI століття висувують свої трактування поняття «дохід», що умовно діляться на дві основні групи: 1) дослідники, що прирівнюють дохід і виручку; 2) які вбачають, що дохід має більш ширше поняття та впливає на дефініцію результату діяльності товаровиробника і формує розмір власного капіталу (рис. 1.2).

Аналітичний огляд наукових публікацій засвідчує різноманітність літературних джерел щодо трактування поняття “доходи”. В такому нормативно-правовому акті, як НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактування доходів визначається, як збільшення економічної вигоди

через збільшення активів чи скорочення зобов'язань, і в результаті зумовлюють приріст власного капіталу (за мінусом приросту капіталу, суми внесків власників) [9].

Бутинець Ф.Ф. [17, с.524]	•Потік грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг
Біла О.Г. [1, с.72]	•Грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) від основної діяльності суб'єкта господарювання, його внесок у валовий внутрішній продукт країни
Нагорна І.В. [18, с.120]	•Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна суб'єкта господарювання, а також з доходів від позареалізаційних операцій
Сідун В.А. [10]	•Дохід суб'єкта господарювання – це виторг з реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збирання
Блонська В.І. [15, с.117-123]	•Надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретної економічної вигоди, отриманої внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
Камінська Т.Г. [22]	•Збільшення економічної вигоди протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і / або підвищення їх вартості, і / або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників
Шмиголь Н.М. [42]	•Збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику

Рисунок 1.2 – Визначення поняття «дохід» в працях науковців

Слід зазначити, що дане трактування наголошує на зростанні економічної вигоди лише за рахунок надходження активів, не зважаючи на можливість

формування доходу шляхом збільшення вартості вже наявного активу, для прикладу – за рахунок дооцінки чи переоцінки активу. Згідно НП(С)БОДС 124 «Доходи»: дохід – це вірогідність збільшення величини грошових коштів на рахунку установи (формування економічної вигоди або корисності), в результаті здійснення обмінних операцій, якщо виконується принцип – оцінка доходу достовірно визначена [7]. Отримання грошових надходжень від платних послуг змінює трактування поняття «дохід» з врахуванням рівня закінченості операції по здійсненню послуги (виконання робіт) враховуючи дату балансу та оцінений результат цієї операції [7].

Таким чином, під поняттям «доходи» слід розуміти зростання економічної вигоди шляхом поповнення активів і/або зростання їх вартості чи за рахунок скорочення зобов'язань, які зумовлюють до збільшення власного капіталу (за мінусом суми внесків учасників) як результат виконання певного виду діяльності й завоювання конкурентних переваг у результаті прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, доходи – це збільшення економічної вигоди шляхом зростання вартості активів та зменшення зобов'язань, в результаті чого збільшується частка власного капіталу у валюті балансу за рахунок ефективного менеджменту.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» поділяють витрати БУ 2-ї групи: за обмінними та необмінними операціями [25]. Класифікація витрат БУ згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» відображено на рисунку 1.3.

Витрати – це скорочення економічної вигоди, величини активів суб'єкта господарювання та власного капіталу, збільшення величини зобов'язань, відмічається в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [26]. На зарахування доходів і витрат, згідно принципу нарахування не впливає дата здійснення оплати використаних ресурсів [2, 25]. Вітчизняна наукова спільнота

при дослідженні формування витратного механізму виділяє такі поняття, як «видатки», «платежі», «затрати».

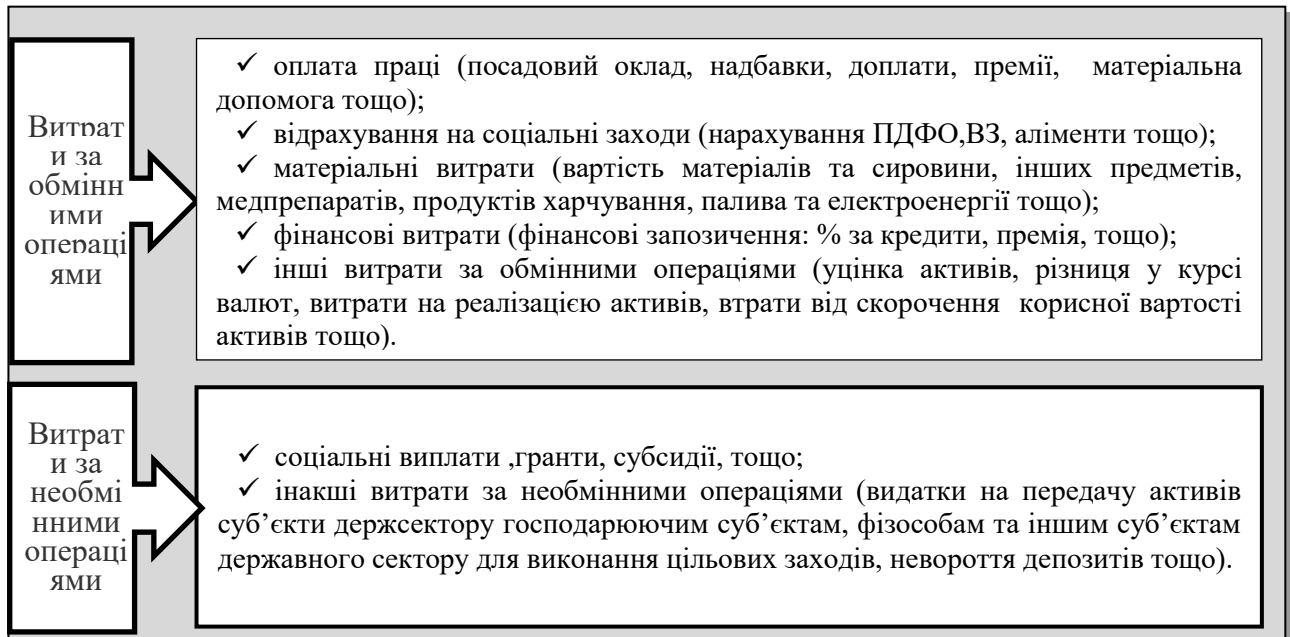


Рисунок 1.3 – Розподіл елементів витрат БУ

Джерело: сформовано за даними [25]

Зокрема М. Грещак та О. Коцюба під поняттям «витрати» розуміють як розмір використаних ресурсів товаровиробника у грошовому еквіваленті для досягнення певної мети [16, с. 16]. А. Череп стверджує, що це фактичні або розрахункові витрати суб'єкта господарювання у процесі господарської діяльності» [27, с.128].

На думку О. Орлова слід розділяти поняття «видатки», «платежі» і «витрати», визначає, що засоби виробництва купуються за ціною, а фіксуються в обліку як видатки економічного суб'єкта, а виплата коштів за нього – це платіж [23, с. 104].

Виробничі витрати утворюють виробничу собівартість суб'єкта господарювання і, згідно нормативного методу обліку витрат – прямі нормативні витрати формують виробничу собівартість, а наднормативні витрати – собівартість реалізованої продукції. Виробничі витрати утворюються в

результаті використання виробничих ресурсів (трудових, засобів праці, природних ресурсів тощо) в процесі виробництва. Специфіка використання всіх видів ресурсів залежить від сфери господарської діяльності. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат і вказують на багатогранність сутності поняття «витрати».

На думку Л. Нападовської для цілей управління виробничою собівартістю, витрати ресурсів безпосередньо у виробництві варто відображати через термін «затрати», а не «витрати» – з метою точності трактування їх економічного змісту [21, с. 64-65].

Узагальнюючи теоретичний і практичний досвід вітчизняної науки слід виділити витрати, що безпосередньо стосуються виробничого процесу (формують виробничу собівартість) та витрати, які обслуговують процес виробництва опосередковано – це адміністративні, збутові та інші операційні витрати [19, с. 17]. Собівартість – це сума витрат виражена у грошовій формі на використання комплексу виробничих ресурсів для досягнення кінцевої мети. Таке трактування витрат отримало назву «концепція витрат» [6, с. 311-312].

Концептуальні підходи до формування виробничої собівартості передбачають дві групи складових; прямі матеріальні витрати та конверсійні витрати. Під конверсійними витратами розуміють – кошти витрачені на виробництво продукції, зокрема прямі витрати на робочу силу та загальновиробничі витрати. Конверсійні витрати забезпечують перенесення вартості матеріалів на готову продукцію (послугу). По мірі впровадження автоматизованих систем виробництва прямі витрати на виробництво стають все більш вагомим елементом витрат, ніж прямі витрати трудових ресурсів. При цьому нівелюються відмінності між прямими та непрямими витратами на персонал. В результаті розвитку інноваційних технологій в практиці іноземних компанії упразднили поділ витрат на робочу силу на прямі та непрямі витрати, тобто використовують одну категорію конверсійних витрат [6, с.315-316]. На

різних етапах руху матеріальних ресурсів в операційному циклі, поняття «витрати» носить диверсифікований характер (рис.1.4).

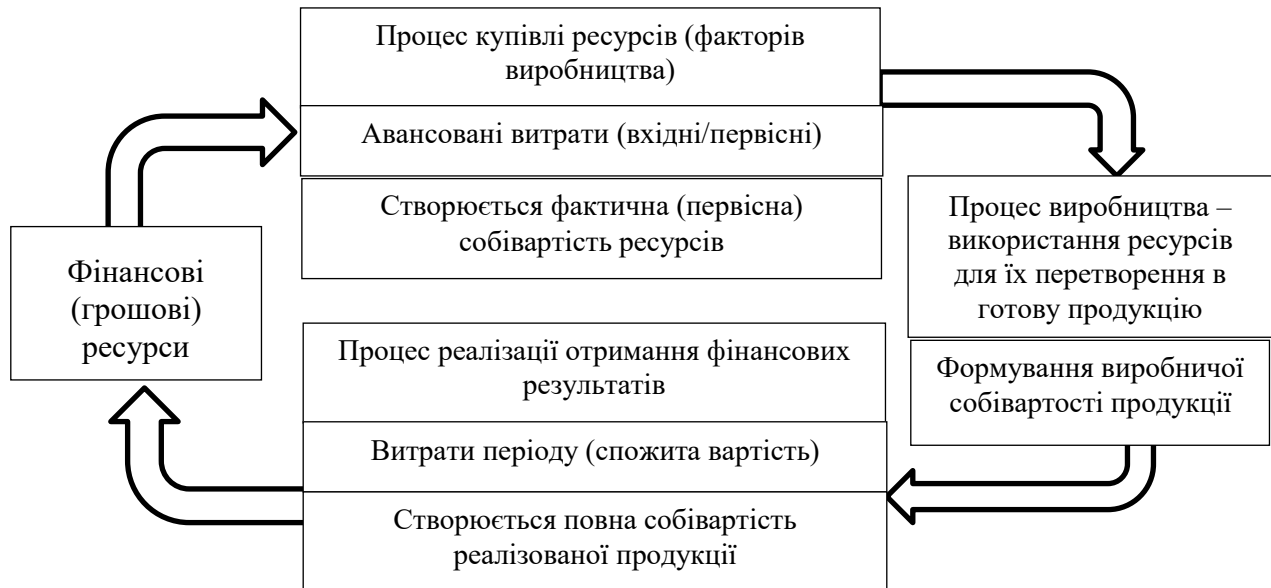


Рисунок 1.4 – Послідовність руху ресурсів виробництва в операційному циклі суб'єкта господарювання

Джерело: побудовано за даними [28,32]

Згідно теорії сучасного менеджменту операційний цикл, який включає процес купівлі ресурсів та виробництва готової продукції з метою реалізації, відображається в форму руху грошових коштів. На першому етапі операційного циклу грошові кошти авансуються в матеріально технічні ресурси та робочу силу з метою отримання майбутньої економічної вигоди. При цьому має місце обмін одного виду грошових коштів на інші види активів – матеріальні ресурси та сировину. При цьому матеріально-речова форма ресурсів не змінюється, але змінюється структура майна – міняють форму фактори виробництва (грошові кошти → ресурси → видатки → виробнича собівартість). Витрати на виробництво продукції в результаті використання ресурсів: оплата праці, вартість матеріалів та сировини, витрати на оплату послуг сторонніх організацій, витрати на обслуговування виробництва, кошти на оренду майна,

компенсація вартості використаних основних засобів тощо, формують виробничу собівартість в установі [25]. Доки продукція не відвантажена виробнича собівартість вважається не спожитими витратами. При реалізації продукції виникають додаткові витрати, сума яких збільшує виробничу собівартість – збутові витрати (маркетингові), податки, інші операційні витрати, адміністративні та надзвичайні витрати. На основі вищевикладеного нами пропонується систематизація витрат за видами діяльності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Систематизація витрат за видами діяльності

Тип діяльності	Витрати
ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ	
Операційна діяльність	<i>Основна діяльність</i>
	Собівартість товарної продукції (робіт чи послуг)
	Витрати адміністративні (загальні та корпоративні, управлінські тощо)
	Витрати на збут (пакувальні матеріали, вартість та ремонт тари, оплата праці та комісійні витрати продавцям, затрати на маркетинг тощо)
	<i>Інша діяльність</i>
	Інші операційні витрати (проведення досліджень та розробка інновацій, собівартість реалізованої валюти, штрафні видатки, борги та інше)
Фінансова діяльність	Збитки від участі в капіталі (від інвестиційної діяльності, при веденні обліку за допомогою методу участі в капіталі)
	Фінансові витрати (кошти на % за кредит за випущеними облігаціями фінансової оренди тощо)
Інша діяльність	Собівартість проданих фінансових капвкладень, необоротних активів та інших видів майна господарюючого суб'єкта, збитки від неопераційних курсових різниць тощо

Джерело: побудовано за даними [17,27,41]

Згідно загальної теорії економіки витрати розподіляють на бухгалтерські та економічні. Економічні витрати оцінюються за вартістю використання і включають явні та неявні витрат. Бухгалтерські – це фактично понесені товаровиробником видатки факторів виробництва для створення визначено кількості продукції за цінами їх споживання [3, с.30-34], іншими словами – це всі явні витрати, що розраховуються, як сума витрат суб'єкта господарювання на оплату придбаних ресурсів (сировина, паливо, енергоресурси, оплата праці тощо). Неявні витрати – це побічні витрати, або альтернативні витрати

власника, що «компенсуються втраченим доходом». Тобто ресурси, що є власністю даного суб'єкта господарювання, залучаються в процесі обслуговування виробництва і називаються витратами сприятливих можливостей.

Проблема методики аналізу ефективності діяльності БУ нині залишається невирішеною. Наслідки сучасних наукових досліджень, спрямовані на визначення економічної ефективності господарської діяльності суб'єктів державного сектору та оцінку щодо раціональності використання бюджетних коштів в установах. На рисунку 1.5 розглянемо основні напрями аналізу витрат.

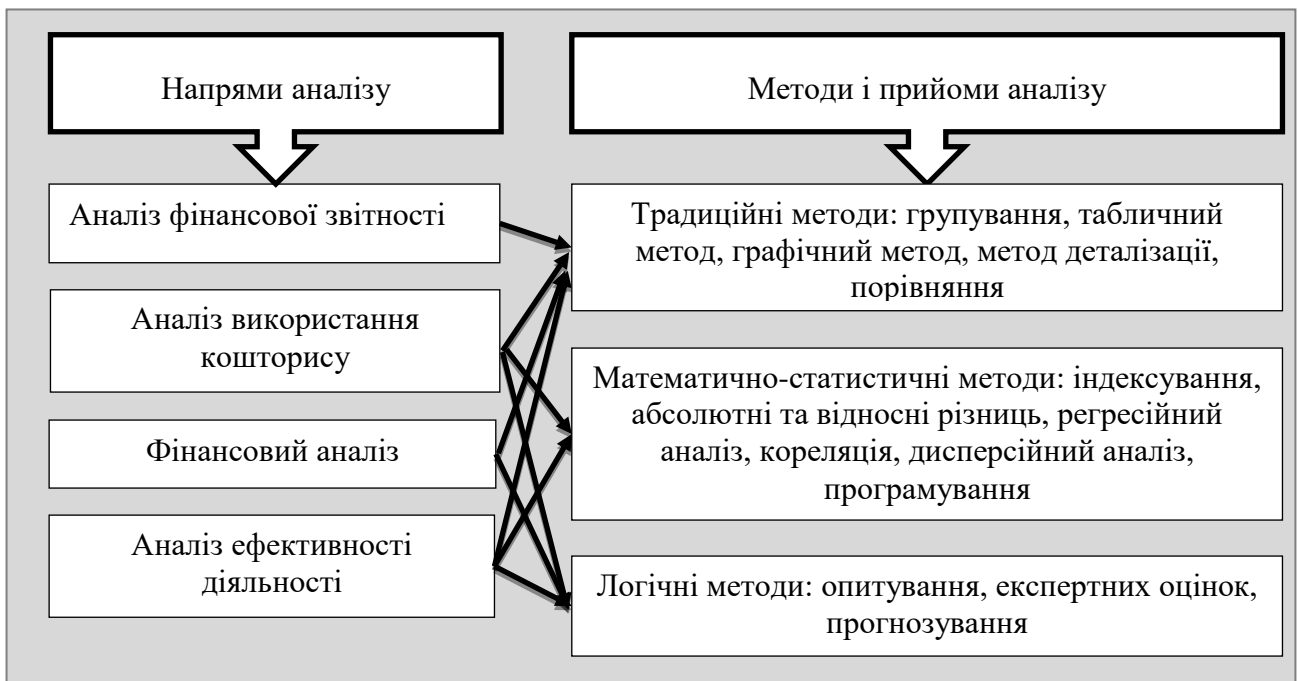


Рисунок 1.5 – Класифікація витрат за видами діяльності

Джерело: побудовано за даними [27,34,41]

В практиці БУ з метою підвищення ефективності суспільних витрат застосовується метод оптимізації бюджетних коштів на основі виважених економічних підходів до оцінки, аналізу та контролю з позиції всього суспільства з урахуванням суспільних вигід і суспільних витрат.

Отже, витрати є важливою економічною категорією, яка потребує нових

підходів управління ними через значні зміни, що відбуваються останнім часом в трансформаційних умовах ринкової економіки . Сучасне економічне становище, потребує ефективного менеджменту в частині пошуку так званих прихованих резервів оптимізації витрат.

1.2 Особливості організації обліку доходів і витрат в БУах

Підзаконним фундаментом для облаштування бухгалтерського обліку в установах (розпорядниках бюджетних коштів) виступають наступні законодавчі та нормативні акти: Конституція України, Господарський кодекс України, Бюджетний кодекс України, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні та міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державних установах тощо. Система обліку підпорядкована ряду розроблених наказів, постанов, методичних рекомендацій, інструкцій відповідних відомств та міністерств і побудована з врахуванням основної особливості, що БУ є неприбутковими і виконують окремі функції держави. Функціональне призначення бухгалтерської служби БУ це – вести бухгалтерських облік, формувати фінансову та статистичну звітність, здійснювати внутрішній аудит використання бюджетних коштів (доходів і витрат).

Бухгалтерська служба має враховувати особливості діяльності БУ та забезпечувати якісне виконання ними державних функцій в освітянській сфері, системі охорони здоров'я, науки та інших сферах суспільства й забезпечувати якісне обслуговування населення та здійснювати державний контроль за збереженням та ефективним використанням державного майна.

На сучасному етапі розвитку цифрової економіки все більшого поширення набувають питання діджиталізації організації обліку та аналізу діяльності БУ з метою удосконалення системи бюджетного обліку Дані

проблемні питання досліджувалися рядом зарубіжних науковців, зокрема Ш. Бланкартом, Р. Масгрейвом, У. Уотсоном, Ч. Тібом та іншими, зокрема, досліджувалися проблеми організації обліку в частині виділення класифікаційних ознак та документального забезпечення тощо [4]. Серед вітчизняних науковців, слід виділити таких як: Ф. Бутинець [17], О. Левицька [32], В. Лемішовський [33], С. Свірко [41] та багато інших [19, 20, 38, 44, 42].

В зарубіжних літературних джерелах чітко окреслюються декілька рівнів налаштування системи організаційного процесу ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору, які придатні до практичного використання у вітчизняних установах – розпорядника бюджетних коштів (рис. 1.6).

Державні установи для здійснення господарської діяльності використовують різні законодавчі акти (інструкції, постанови, рекомендації тощо), першочергове місце серед яких займають документи прийняті ВРУ, КМУ тощо, і мають бути затверджені в ДКСУ. Слід враховувати дану особливість при висвітлення нормативно-правової бази, що впорядковує облік будь-якої БУ. Отже, нормативно-правовий фундамент функціонування вітчизняних БУ покладено на Державну казначейську службу України, яка виступає основним органом що розробляє правила, інструкції щодо порядку ведення бухгалтерської документації з обліку в БУах. В Конституції України (ст. 95) сформульовано ключові засади формування бюджетної системи, окреслено основні принципи здійснення процес розподілу суспільного багатства між населенням с межах окремих територій (регіонів) [9].

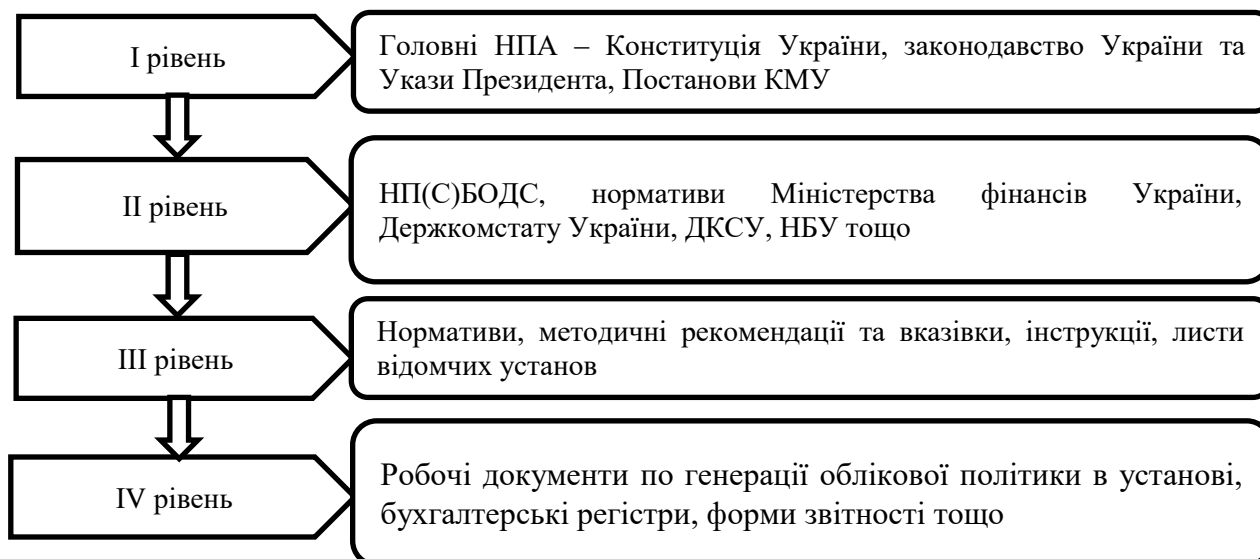


Рисунок 1.6 – Схема ієрархії правового забезпечення бухгалтерського обліку в БУах України за результатами оцінки зарубіжного досвіду

Джерело: складено за даними [8, 48-51]

Застосування міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці потребує їх адаптації до особливостей господарської діяльності в БУах України. Розглянемо порівняльну характеристику МСБОДС 9 і НП(С)БОДС 124 на рис. 1.7.

Бенчмаркінг (порівняльний аналіз) НП(С)БОДС 124 «Доходи» та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», засвідчив, що встановлення величини доходів носять подібний характер.

Ключові нормативно- правові засади провадження бухгалтерського обліку в установах державного сектору та складання фінансової звітності за результатами функціональної господарської діяльності викладено в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. В основному фінансовому документі держави «Державний бюджет України» визначено основні положення про величину доходів БУ, які набирають форму бюджетних асигнувань при надходженні на рахунки відповідних установ, за рахунок яких

відшкодовуються господарські видатки, що відображені в кошторисі. Бюджет формується згідно принципу збалансованості.

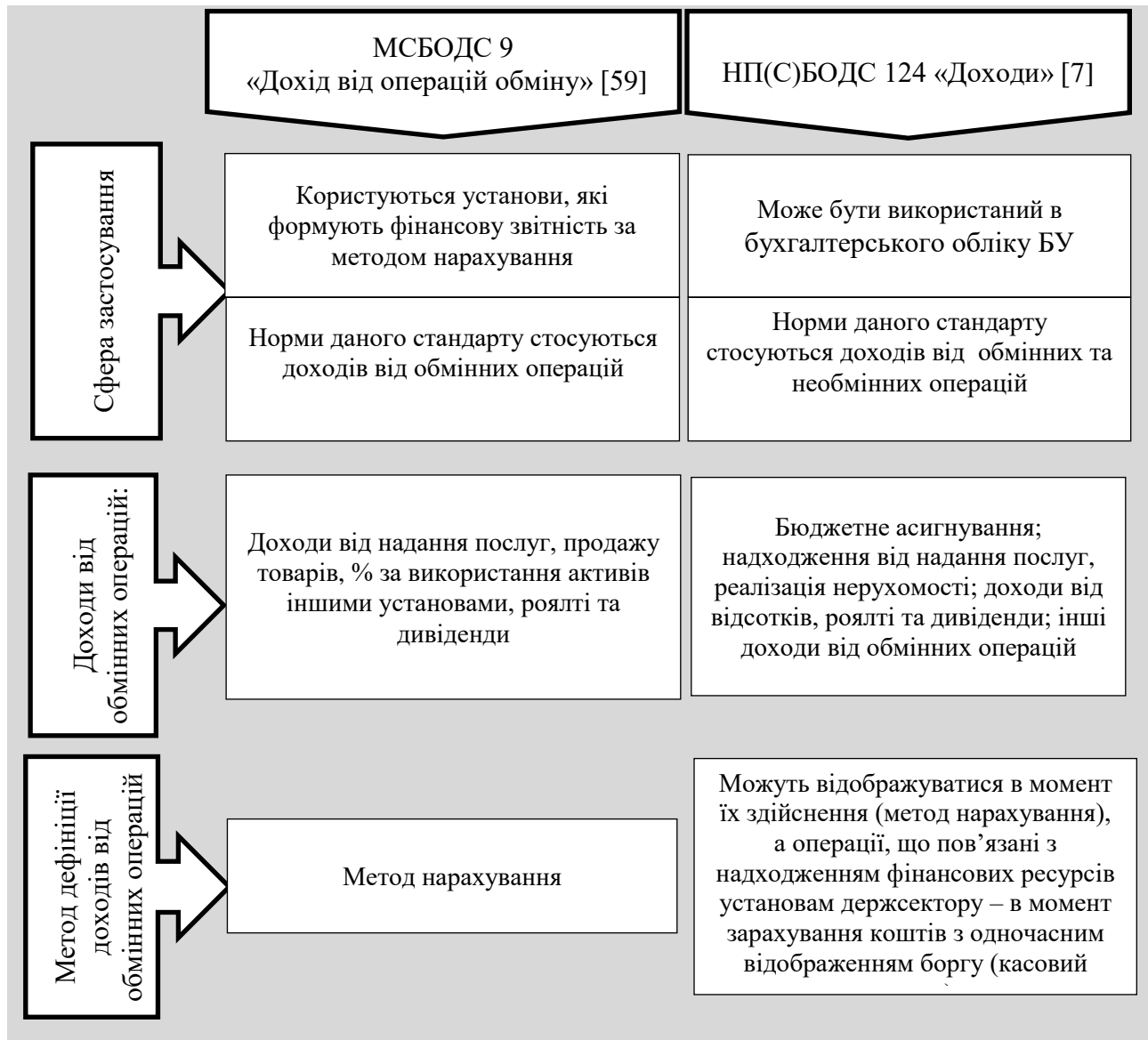


Рисунок 1.7 – Порівняльний аналіз МСБОДС 9 і НП(С)БОДС 124

Джерело: складено на основі даних [4,7]

Слід зазначити, що існуючі розбіжності у структурній будові надходжень від необмінних операції потребують розроблення НП(С)БО для розпорядників бюджетних коштів з поділом на 2 групи: 1) для доходів за обмінними та 2) необмінними операціями. Ще допоможе наблизити вітчизняний облік до міжнародних стандартів та сприятиме підвищенню ефективності роботи

бухгалтерської служби БУ.

Ключову роль в процесі організації бухгалтерського обліку та аналізу доходів відіграє їх класифікація, що здійснюється за різними рисами: відповідно до мети (виробничий процес; збут продукції та виконання робіт; надання послуг, реалізація активів для перепродажу (за виключенням інвестицій у цінні папери); застосування активів господарюючого суб'єкта іншими особами, наслідком діяльності яких є надходження %, дивідендів або роялті; звичайна діяльність (операційної, фінансової, інвестиційної) [17].

В Податковому кодексі України (стаття 135) визначається, що доходи поділяються на дві групи: операційні та позареалізаційні [43]. Згідно даної класифікації формуються відповідні центри витрат, кожен з яких дає можливість провести достовірний аналіз витрат та отриманих доходів. Враховуючи специфіку роботи БУ, розглянемо класифікацію доходів, що допомагає здійснювати контроль за формуванням доходів від різних операційних складових та виявити їх структурну вагомість в загальній величині надходжень. Бюджетна класифікація є однією з головних баз для ефективного управління всією бюджетною системою (рис.1.8).

В Україні використовуються класифікаційні коди для зарахування платежів БУ відповідно до діючого законодавства та функціонуючої системи казначейського обслуговування [65]. На думку багатьох дослідників в умовах трансформаційних змін в економічному середовищі існує необхідність пошуку шляхів удосконалення бухгалтерського обліку дохідної частини БУ. Менеджмент державних фінансів та статистики потребує багаторівневого, послідовного поділу доходів як від обмінних та необмінних операцій. Враховуючи специфіку господарської діяльності БУ по задоволенню суспільних потреб, необхідно деталізувати визначення кваліфікаційної назви за кодом 25010400 де відображаються кошти державних установ, отримані в результаті продажу різних видів майна, за виключення нерухомого.

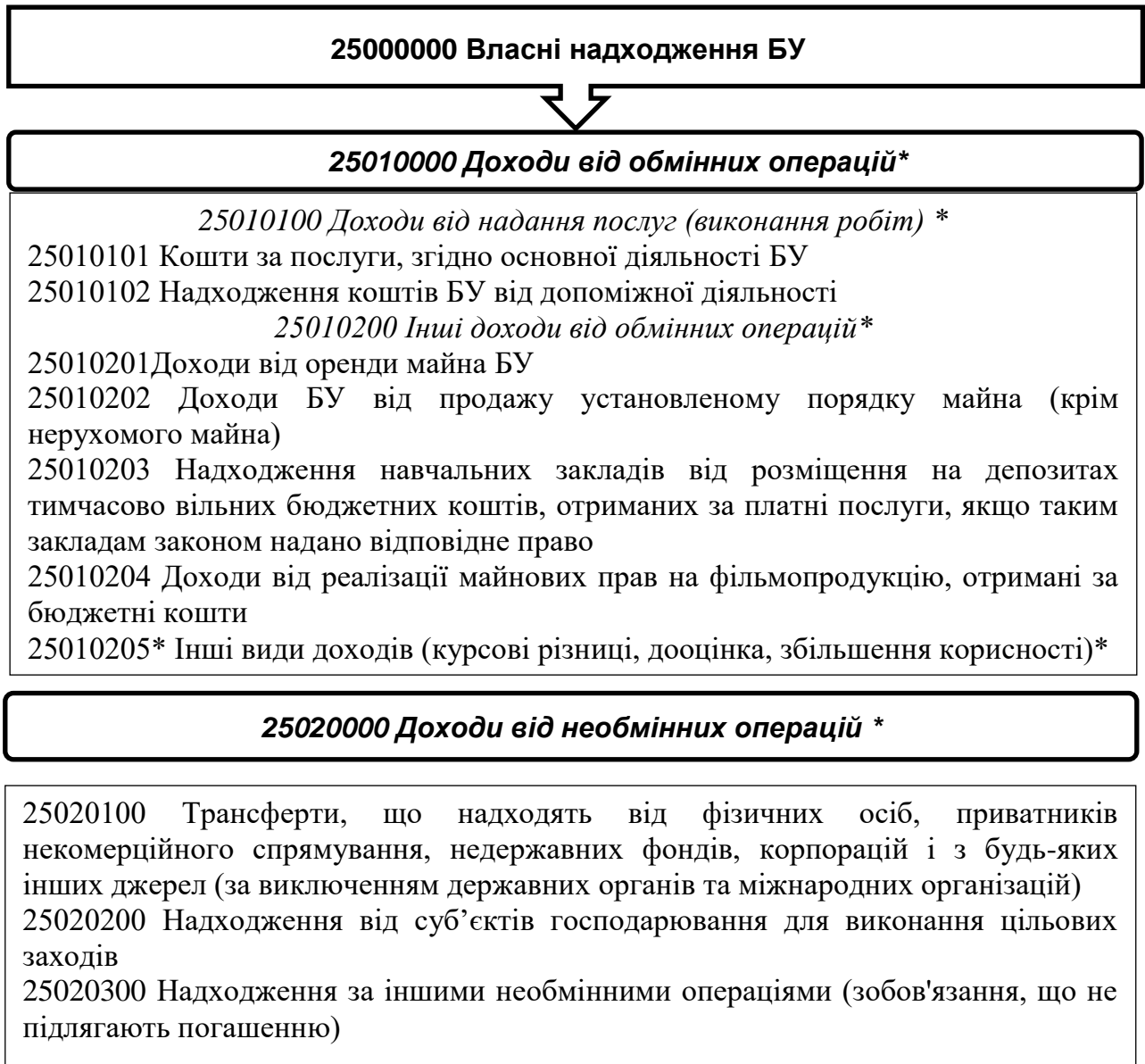


Рисунок 1.8 – Систематизація власних надходжень спеціального фонду БУ (БУ)

Джерело: сформовано за даними [65]

Надходження коштів БУ (далі БУ) в результаті продажу майна (за виключенням нерухомого) являється побічною діяльністю, що надає послуги опосередковано, тобто це більше стосується ефективності застосування бюджетних коштів. Надходження урядових і комунальних закладів спеціальної освіти згідно коду класифікації 25020300 стосуються зростання економічного

ефекту застосування коштів від надання послуг. За своєю економічною природою та сутністю доходи за кодами класифікації 25010400 та 25020300 відносяться до інших видів доходів від обмінних операцій.

Також необхідно відкоригувати позицію за кодом 24110500 «Інші (курсові різниці)» – слід розділити надходження коштів в БУ за обмінними та необмінними операціями в частині списування кредиторської заборгованості. На позицію 24110500 «Інші (курсові різниці)» відносять величину курсової різниці, що не являється власним доходом з метою диверсифікації доходів у частині власних надходжень БУ.

Таке групування доходів дозволяє дотриматися норм НП(С)БОДС 124 «Доходи» та отримати вичерпну інформацію про доходи від обмінних та необмінних операцій згідно потреб системи менеджменту державних фінансів. Для зіставлення доходів і видатків БУ в системі бухгалтерського обліку необхідно ввести аналітичні рахунки згідно рисунку 1.9.

Аналітичні рахунки дають можливість спростити та розподілити інформаційні дані (внутрішні та зовнішні дані) відповідно до їх значимості – це передбачає розмежування рахунків за джерелом їх надходження. Бухгалтерський облік БУ потребує удосконалення відповідно до міжнародних стандартів та використання сучасної системи цифровізації.

Подібна ситуація склалася при організації облікового процесу в бюджетній установі. Ефективний менеджмент в державному секторі потребує удосконалення нормативно-правового базису бухгалтерського обліку для окремих БУ а також в частині Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Трансформаційний процес поліпшення бухгалтерського обліку в системі БУ перебування на первинній стадії і потребує розробки дієвої поетапної стратегії на найближчу перспективу в урахуванням глобалізаційних процесів в національній економіці.

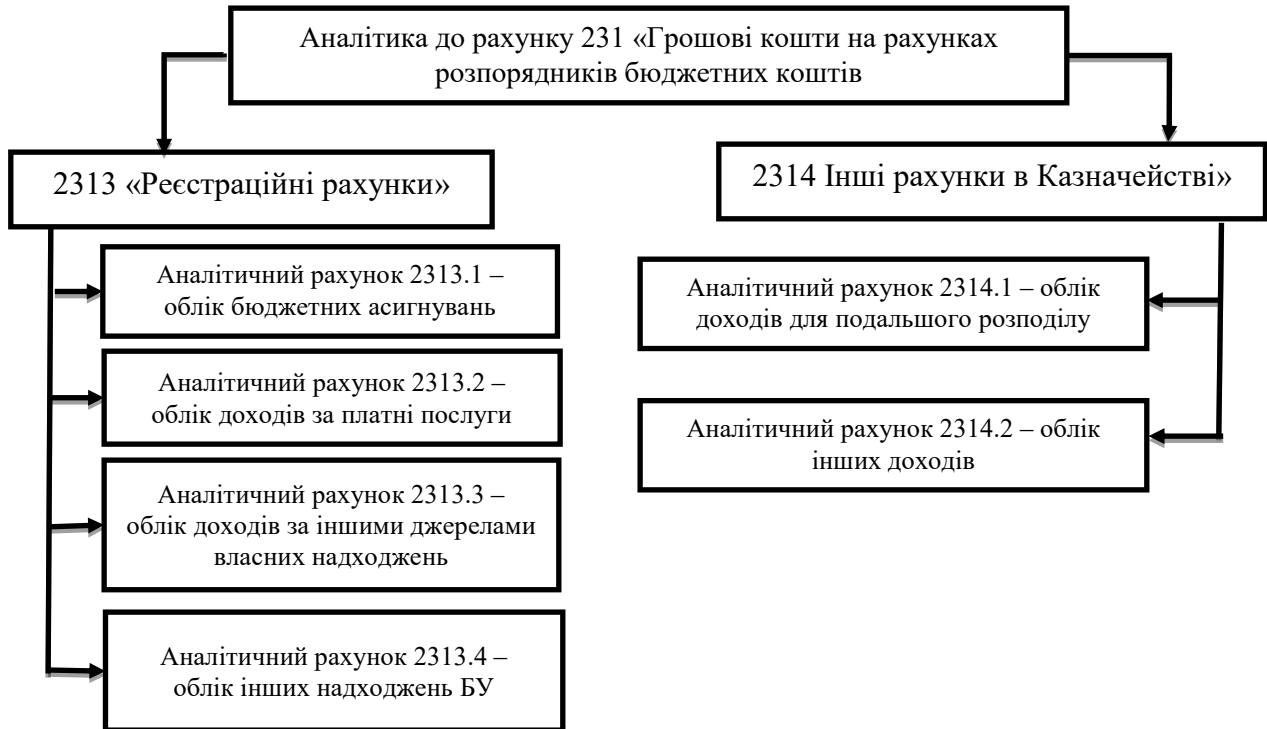


Рисунок 1.9 – Аналітичні рахунки для обліку різних видів БУ

Джерело: сформовано за даними [28, 35, 37]

На мою думку, в разі переходу на ведення обліку за міжнародними стандартами варто також застосувати належну термінологію, щоб уникнути похибки та складнощів, пов'язаних з обліком доходів. Досить важливими є проблеми представлення господарських операцій у первинних документах. в умовах автоматизованої обробки даних.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Методика обліку доходів і витрат

Згідно міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку в державних установах розрізняють чотири види методів (рис.2.1) модифікований касовий метод, метод нарахування, модифікований метод нарахування,

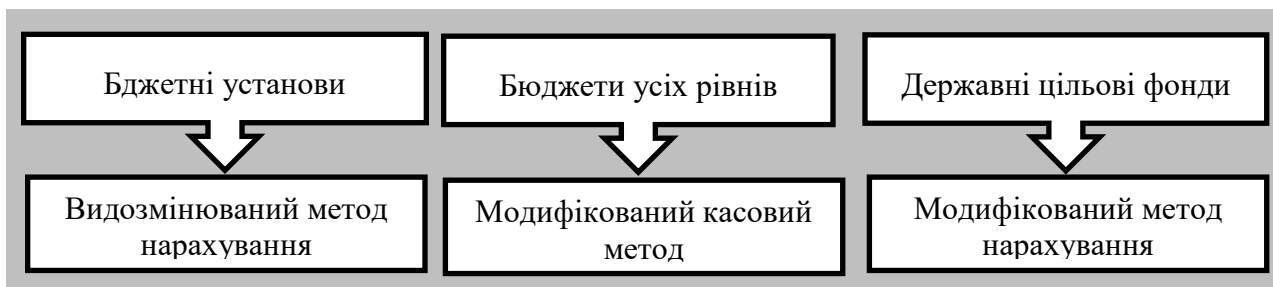


Рисунок 2.1 – Методи застосування обліку для визнання доходів і витрат у державному секторі

Джерело: сформовано за даними [46,50,52]

За касовим методом здійснюється облік який визнає операції і події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. За модифікованим методом доходи обліковуються в період надходження, нараховуються чи перераховуються, а видатки – в момент заявки товару чи послуги. Модифікований метод нарахування дає можливість обліковувати певні об'єкти обліку за касовим методом, а інші – за методом нарахування.

Згідно МСБОД 1, в бухгалтерському обліку доходів і видатків в БУ та при організації обліку в цільових фондах використовується метод нарахування, згідно якого всі дії та операції визнаються, незалежно від дати надходження грошових коштів та сплати їх в момент їх виникнення. Тому реформування процесу організації бухгалтерського обліку в Україні, переходу на нові

стандарти потребує еволюційного введення єдиних систем управління державними фінансами за методом нарахування у відповідності до МСБОДС 1 на інтеграційній основі.

В Україні для обліку доходів і витрат БУ, користуються поєднанням двох методів. Облік доходів загального фонду БУ провадиться з використанням касового методу, тоді як видатки загального фонду та доходи, видатки спеціального фонду – за методом нарахувань. Тому вважається що в практиці вітчизняних БУ використовується модифікований метод нарахувань. Порівняльний аналіз значення касового методу та методу нарахувань засвідчив специфіку здійснення обліку (рис. 2.2).

Модифікований метод нарахувань має свою специфіку та особливості, що вказує на його позитивні сторони, зокрема: пов'язаність з конкретними вхідними грошовими потоками; постійний аудит та відкритість контролю за процесами фінансування; низький рівень трудомісткості здійснення процесу бухгалтерського обліку [6].

Сучасна практика бухгалтерського обліку характеризується розбіжністю між касовим методом та методом нарахувань видатків через зіставлення доходів (які визнаються у момент надходження коштів за касовим методом) та нарахованих у звітному періоді видатків. Такі розбіжності в обліку спотворюють кінцеві фінансові результати БУ, створюють штучний прибуток за рахунок невикористаних придбаних товарно-матеріальних цінностей та невиконання цільової програми, що є порушенням цільового спрямування коштів БУ як неприбуткової. При використанні методу нарахувань слід враховувати наступні його особливості;

Щомісячно (на 1 число), згідно плану, в установи державного сектору надходять бюджетні асигнування. У випадку порушення даної схеми формується дебіторська заборгованість і порушується порядок виконання планових показників, що потребує коригування в частині здійснення

господарської діяльності на відповідний період.

	Касовий метод	Метод нарахування
Інформативність	Має спрощену форму, ціль – прямий взаємозв'язок між рухом грошових коштів	Відображає змістовну, обґрунтовану інформацію оцінки отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм рухом
Визнання операцій	В момент отримання або сплати грошових коштів; Доходи – грошові кошти, що надійшли у розпорядження; Видатки – грошові кошти, спрямовані на забезпечення функцій	На час отримання або зміни економічної вартості активів та зобов'язань; Доходи – збільшують чисту вартість активів; Видатки – скорочують чисту вартість
Використання органами	Застосовується ДКСУ по виконанню бюджетів	Використовується розпорядниками бюджетних коштів по виконанню їх кошторисів
Суть	Визначає дії тільки на момент надходження або сплати грошових коштів; фінансові звіти відображають рух коштів та їх залишки на початок і кінець року	Визначає операції та події тільки на момент їх здійснення, не залежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти
Джерела інформації	Первинний фінансовий звіт -звіт про грошові кошти	Фінансові звіти: про фінансовий стан, фінансові результати, рух грошових потоків, зміни в чистих активах

Рисунок 2.2 – Бенчмаркінг значення касового методу та методу нарахувань

Джерело: сформовано за даними [46,47,48]

Фактичне надання послуг має бути зафіксованим в обліку як дохід в момент максимально наблизений до підприємницької діяльності. Якщо суми заплановані у бюджеті не надходять, то формується дебіторська заборгованість, яку можна попередити за рахунок уточнення планових помісячних бюджетних асигнувань залежно від рівня наповненості бюджету.

Особливістю бухгалтерського обліку БУ є те, що доходи мають чітку

прив'язаність до фактичних видатків на виконання функціональних зобов'язань і відшкодовуються на момент їх здійснення.

Доходи БУ мають велике значення для її діяльності, оскільки вони є основою для виконання закладом покладених на нього функцій. Документальне оформлення доходів в бухгалтерському обліку передбачає використання достатньої кількості бухгалтерських та юридичних документів виконавчого та розпорядницького характеру. Первинні документи бухгалтерського обліку (Головна книга, облікові реєстри, податкова звітність, фінансова звітність) містять інформацію про отримані доходи з метою формування ефективного менеджменту. Прийняття раціонального управлінського рішення залежить від об'єктивності ведення бухгалтерського обліку. В Наказі про облікову політику розпорядники бюджетних коштів повинні вказати як класифікують доходи та витрат, умови їх визнання та порядок оцінки. Особливістю документування операцій з доходами є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

Документальне підтвердження отримання доходів залежить від виду доходів. Такими документами є: договори, угоди, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, накладні (вимоги), рахунки-фактури, виписки з рахунків, прибуткові касові ордери. Цей перелік розділяється за кодами економічної класифікації видатків. Згідно виданих територіальним органом ДКСУ банківської виписки на про відкриті в ньому поточні рахунки (особові, спеціальні, реєстраційні) БУ з ціллю відображення грошових коштів в облікових реєстрах.

Для закриття рахунків доходів в бухгалтерії складають бухгалтерську довідку, яка є універсальним документом інформаційного характеру. Основні реквізити довідки: найменування документу, дата і місце формування; назва установи, зміст, величина, одиниця виміру, від; особистий підпис або інші дані, для ідентифікації особи, що здійснює господарську операцію. Бухгалтерську

довідку підписують: виконавець та головний бухгалтер.

Основним плановим фінансовим документом, в якому на бюджетний період визначено повноваження щодо отримання та розподілу бюджетних асигнувань для виконання закладами своїх функцій і досягнення цілей, є лімітна посвідка і кошторис доходів і видатків. Формування кошторису здійснюється на основі показників цієї посвідки, що містить інформацію про основні показники фінансово-господарської діяльності, яку вищестояча установа надсилає усім підпорядкованим господарюючим суб'єктам на протязі семи днів після затвердження бюджету, з якого надходять бюджетні кошти.

Установи здійснюють планування своїх доходів на майбутній період у кошторисі з урахуванням попередніх показників діяльності. Після розгляду та затвердження форм цих документів вони є підставою для проведення фінансування установи, щомісячна деталізація бюджетних асигнувань висвічується у Плані асигнувань в частині загального фонду. В Картці аналітичного обліку відображається надходження асигнувань відповідно до класифікаційних кодів доходів в розрізі загального на спеціальних фондів. Такі картки ведуться в розрізі бюджетного року, де відображається загальна річна сума асигнувань за кодами економічної класифікації видатків, протягом періоду в процесі виконання кошторису записуються суми фактично отриманих асигнувань на підставі виписок з рахунків.

Кошторисні призначення заповнюються за позицією «Затверджено кошторисом на рік», яка може змінюватися за звітний рік відповідно до внесених коректив у кошторисі та діючої нормативно-правової бази на основі витягу з реєстраційних, особових (поточних) рахунків ДКСУ що надійшли від головної установи.

Кошти відізваних асигнувань фіксуються зі знаком «мінус» або червоним «сторно». Щомісячно в картці розраховують загальну суму: «Загальна місячна сума асигнувань за місяць», «Загальна річна сума асигнувань»; «Остача

бюджетних призначень за рік». Картка аналітичного обліку надходження бюджетних асигнувань засвідчується підписом виконавця та перевіряючого дану картку. В кінці кожного місяця підсумовують отримані асигнування та наростаючим підсумком з початку року, визначають суму залишку коштів. Це дозволяє контролювати виконання кошторису за доходами та правильність зарахування коштів на рахунки [38].

Якщо розпорядник бюджетних коштів має підвідомчі установи, тоді аналітичний облік перерахованих їм коштів ведеться у Книзі аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам в також розрізі кодів видатків, у розрізі підвідомчих установ на поточний рік. Якщо виникає необхідність перерахувати кошти спецфонду в Книзі аналітичного обліку асигнувань ведуться відповідні записи. Використання

Планування доходів і видатків спеціального фонду відображається в кошторисі бюджетних коштів загального фонду. Власні грошові надходження застосовуються згідно чинного законодавства про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет. На протязі поточного року БУ всі залишки коштів використовують на відповідних рахунках спеціального фонду на початок року для реалізації видатків або надання кредитів з бюджету, що відповідають кошторисам поточного етапу.

ДКСУ засвідчує про відкриті спеціальні рахунків установи в казначействі та наявність коштів на них. Згідно довідки ДКСУ розпорядники бюджетних коштів вносять зміни до спеціального фонду кошторису протягом бюджетного періоду за власними надходженнями. Керівництво БУ формує та затверджує витяг про внесення змін до кошторису, але не відображає ці зміни до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету. Такі доходи відносять до обмінних операцій спеціального фонду. В первинних документах висвічується операційна діяльність з коштами спеціального фонду; всі операції відображаються за елементами класифікації видатків коштів загального фонду

на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Доходи, що формуються з рахунок готівкових надходжень в касу БУ спочатку реєструються на спеціальних реєстраційних рахунках згідно кодів бюджетної класифікації окремо за спеціальним та загальним фондом. Наступним кроком є – за звітом касира щомісячне відкриття Картки аналітичного обліку готівки за видами надходжень та в розрізі КВЕД. Для того щоб бюджетна установа могла використати кошти необхідне документальне підтвердження ДКСУ їх цільового використання на основі контролю.

Інформаційне підтвердження бюджетних асигнувань здійснюється документально в меморіальних ордерах №2, №3, №14 (мова йде про накопичувальні відомості руху грошових коштів загального, спеціального фондів та нарахування доходів спеціального фонду). По завершенні кожного місяця в меморіальних ордерах відображають величину асигнувань та переносять в журнал «Головна книга» за позицією «Сума оборотів за меморіальним ордером», та записують за дебетом і кредитом 25 відповідних субрахунків. У Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) відображають всі доходи установи зокрема за такими позиціями: код 2010 «Бюджетні асигнування», код 2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт)», код 2030 «Доходи від продажу активів», код 2040 «Фінансові доходи», код 2050 «Інші доходи від обмінних операцій». Процес поетапного документального бухгалтерського обліку доходів та відображення його у звітності висвітлено схематично на рисунку. [25] (рис 2.3).

Проведення бухгалтерського обліку в БУ, здійснюється за рахунками Класу 7 «Доходи» (за Планом рахунків). Обрахунок доходів розпорядників бюджетних коштів ведеться на таких субрахунках:

- 7011 «Бюджетні асигнування» – фінансування з бюджету»;
- 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» – надходження

від реалізації платних послуг;

– 7211 «Дохід від реалізації активів» – доходи від продажу;

7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» – грошові надходження за відсотки, роялті та дивідендів;

– 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» – інші доходи від обмінних операцій [35].

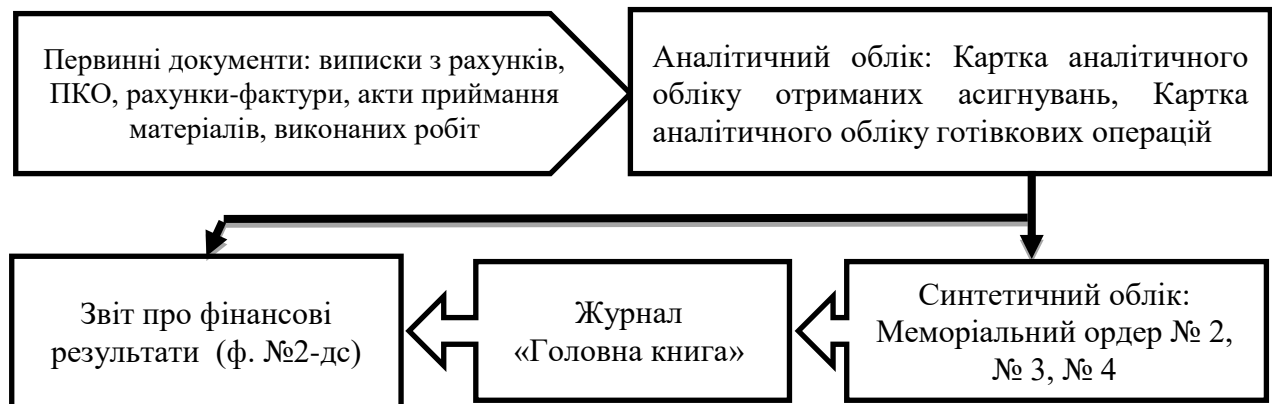


Рисунок 2.3 – Процес документального оформлення обліку доходів

Джерело: сформовано за даними [25,46]

Організація бухгалтерського обліку в БУ передбачає застосування рахунків-фактури, витягів з рахунків, актів по прийому матеріалів також актів виконаних робіт. Для ведення аналітичного обліку використовуються картки. Проведення синтетичного обліку здійснюється з використанням своїх форм документального оформлення, це – різні форми меморіального ордеру, журнал «Головна книга», форми фінансової звітності Баланс (ф. №1-дс), Звіт про фінансові результати (ф. №2-дс), Звіт про рух грошових коштів (ф. №3-дс). Як уже зазначалося, бюджетні асигнування є основним джерелом доходів БУ і, згідно Плану рахунків відображаються на однойменному субрахунку 7011. Бюджетні надходження являються складовою обмінних операцій і стають доходом при визнанні понесених витрат, їх записують за кредитом вказаного субрахунку, а за дебетом відображають їх вилучення. Залишок не витрачених

коштів списують та відмічають закриття рахунку. Упорядкованість бухгалтерських записів операцій щодо бюджетних надходжень в обліку наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Упорядкованість бухгалтерських записів господарських операцій щодо бюджетних надходжень в обліку

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отримано бюджетні асигнування	2313	7011
В кінці звітнього періоду доходи майбутній періодів переводяться у доходи періоду	6911	7011
Вилучено з доходу асигнування у сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011	5411
Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7011	5511

Доходи в БУ відображаються на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Величина надходжень доходів (в тому числі відшкодування коштів нанесеної шкоди майну установи винними особами шляхом проведеної інвентаризації) записується за кредитом, вилучені кошти та закриття рахунку – за дебетом. Великі БУ використовують практику деталізації даного субрахунку за готовою продукцією та розрізі виконаних робіт чи наданих послуг.

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних із контролем над активом. Разом з тим, в ряді випадків вартість продукції, робіт, послуг БУ потребує державного регулювання. Порядок оформлення операцій оприходування грошових надходжень від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг у бухгалтерському обліку наведено в табл. 2.2.

Дохід від наданих послуг обліковується лише після завершення операції, при виконанні наступних умов:

- достовірність оцінки доходу;

- якщо існує економічна вигода від наданих послуг або виконаних робіт;
- підтверджена достовірність завершення операції продажу послуги на дату балансу;
- достовірність оцінки витрат необхідних для їх завершення обліку доходу.

Таблиця 2.2 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації продукції, робіт, послуг

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Відображено дохід від реалізації виробів та дебіторська заборгованість покупця	2111	7111
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7111	6311
Відшкодовано вартість нестач, установлених під час інвентаризації при умисному чи необережному використанні ТМЦ	2115	7111
Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7111	5511

Завершення операції з надання послуг (виконання робіт) підтверджують шляхом оцінки виконаної роботи; визначення частки доходу та витрат від кожної конкретно наданої послуги або виконаних робіт в загальній сумі доходів та витрат БУ.

Обліковується конкретна сума витрат та доходів, що здійснені на певну дату, і стосуються конкретного виду наданих послуг чи виконаних робіт на цю саму і цю дату. Прийнятий БУ порядок оцінки рівня завершеності діяльності з надання платних послуг чи виконання робіт відмічається окремим пунктом в наказі про облікову політику. На 72 рахунку, субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів» обліковуються доходи, отримані від реалізації майна. За кредитом показують кошти отриманого доходу, за дебетом – сума його списання. Упорядкованість записів операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.3.

Для ведення аналітичного обліку на відповідних картках, де відображаються надходження доходів, БУ використовує субрахунок 7411 (дооцінка активів, курсова різниця, відновлення вартості корисності необоротних активів тощо).

Таблиця 2.3 – Упорядкованість записів в бухгалтерському обліку доходів від реалізації активів

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Зарахування на балансі основних засобів	1014	7211
Запис надлишків запасів, виявлених при інвентаризації	2115	7211
Зарахування вартості матеріалів, що надійшли від ліквідації та розбирання необоротних активів	1511	7211
Надходження доходів від реалізації активів	2117	7211
Закриття рахунку доходів на фін. результати реалізації кошторису	7211	5511

Упорядкованість записів операцій з доходами за іншими обмінними операціями у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Упорядкованість записів в бухгалтерському обліку доходів за іншими обмінними операціями

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Вартість раніше не врахованих на балансі основних засобів	1014	7211
Сума надлишків запасів, виявлених при інвентаризації	2115	7211
Суми вартості ліквідованих матеріалів (в т.ч. від) розбирання необоротних активів	1511	7211
Нарахування доходів від продажу активів	2117	7211
Закриття рахунку доходів на фін. результати реалізації кошторису	7211	5511

Отже, важливим моментом організаційного процесу обліку доходів є правильне і своєчасне відображення їх в обліку, розроблення порядку відкриття аналітичних рахунків до субрахунків. Облік забезпечує процес формування та контролю за виконанням кошторису. З метою інформативності про доходність БУ використовують рахунки 7 класу «Доходи» (згідно Плану рахунків)

бухгалтерського обліку в державному секторі.

Для надання платних послуг на законодавчій основі БУ має прийняти відповідне рішення, якому передують клопотання керівника ДЮСШ і формується наказ про надання платних послуг (додаток Д). Таке клопотання формується на основі запиту юридичних осіб або заяв фізичних осіб.

На основі вищеперерахованих документів формується Положення про надання платних послуг КПНЗ, в якому вказується основний перелік платних послуг, визначається порядок їх надання. Платні послуги відносяться до фінансово-господарської діяльності ДЮСШ згідно Статуту. При формуванні платних послуг ДЮСШ в своїй діяльності керуються Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами чинного законодавства відповідно до профілю закладу. Платні послуги можуть надаватися окремим підприємствам, установам, організаціям і фізичним особам лише на добровільних засадах. БУ зобов'язані надавати платні послуги без погіршення якості основних безкоштовних освітніх послуг. Відповідно, платні послуги слід надавати після (або одночасно) проведення навчань на безоплатній основі (без шкоди основному навчальному процесу).

В залежності від зміни попиту населення на платні послуги формується додатковий список на диверсифіковані види послуг, при цьому обов'язковою умовою є достатній рівень матеріально-технічного забезпечення. Особливими пільгами на безоплатній основі безкоштовні відповідно до законодавства послуговуються діти: сироти, з інвалідністю, з багатодітних сімей. Положення передбачає, що діти віком до 14 років без присутності дорослих до занять фізичною культурою та спортом не допускаються.

Для отримання платної послуги укладається договір (контракт, документ) за яким послуга оплачується (абонемент, квиток, тощо). На підставі заяви батьків діти займаються на групових чи індивідуальних заняттях з фізичної культури і спорту на платній основі. Тарифи на оплату таких послуг ДЮСШ

встановлює самостійно і розраховує орієнтуючись на витрати що стосуються надання тої чи іншої платної послуги.

Витрати пов'язані з наданням платних послуг обов'язково включають: оплату праці залучених працівників з нарахуваннями та відрахуваннями; витрати на господарські потреби; амортизаційні відрахування по експлуатації відповідного обладнання та устаткування, орендна плата за приміщення чи використовувану територію, інші матеріальні витрати. Нарахування оплати праці здійснюється відповідно до тарифікації оплати праці тренерів згідно чинного законодавства для БУ з врахуванням категорії, стажу та кваліфікації тренерів тощо.

Господарські витрати також включають видатки на поточний ремонт та технічне обслуговування обладнання й устаткування, приміщень, спортивного інвентарю, спеціального одягу тощо, сюди відносяться організаційні видатки проведення санітарних заходів та охорона здоров'я. Господарські витрати розраховуються згідно відомчих інструкцій та тарифів (ставок) за використання комунального майна, враховується термін надання послуг, площа приміщення чи території, що використовуються для організації та проведення індивідуальних і групових занять, спортивно-масових заходів, а також інших споживацьких переваг населення, яким надаються послуги, затверджених норм та нормативів витрат, цінової політики та тарифів, обсягів спожитих комунальних послуг та енергетичних ресурсів.

До складу матеріальних витрат відносять вартість МШП і матеріалів (канцелярські товари, бланки дипломи, свідоцтва, посвідчення, грамоти, медалі, малоцінне обладнання, інвентар, комплектувальні та дрібні деталі для ремонту обладнання, запчастини до транспортних засобів тощо), засобів гігієни, спецодягу, посуду), медикаментів та медичних матеріалів, навчальних матеріалів та документації, оргтехніки, ПММ, які використовуються безпосередньо для надання платних послуг.

Витрати на придбання всіх видів матеріалів розраховують відповідно до кожного виду платної послуги згідно затверджених норм та з врахуванням кількості вихованців. Витрати на видання та розповсюдження навчально-методичних матеріалів здійснюються згідно потреб у забезпеченні навчально-тренувальної роботи у відповідності до виду платної послуги, профіль закладу чи виду спорту. Розрахунок вартості енергетичних ресурсів, ПММ та витрат на інші матеріали, пов'язані з технічним обслуговуванням процесу надання платної послуги визначають згідно технічних характеристик обладнання, устаткування чи транспорту спираючись на відповідні нормативи.

До складу інших витрат включають витрати, які безпосередньо пов'язані з наданням платної послуги крім вищеперерахованих. Оцінка вартості інших витрат розраховується шляхом прямого обрахунку, при цьому детально розшифровують витрати кожної конкретної послуги та фактичні витрати в розрахунку на одну людину (або групу осіб), якій надаються платні послуги, що склалися у закладі за попередній звітний період. При визначенні вартості платних послуг прибуток не планується.

Грошові кошти отримані від наданих платних послуг утворюють спеціальний фонд БУ. При наданні платних послуг формують плановий кошторис доходів БУ, окремо за кожним різновидом послуг. При цьому, у своїй роботі державний сектор керується постановою КМУ (№228 від 28.02.2002) «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». Грошові надходження БУ за платні послуги мають відображення на відповідних рахунках, що відкриваються в ДКСУ згідно чинного законодавства та використовуються відповідно до затвердженого кошторису.

Оплати платні послуги можна здійснити готівковим (на рахунок ДЮСШ) або безготівковим розрахунком. Кошти за платні послуги відшкодовують витрати, понесені на їх організацію. Ведення обліку, документальне

оформлення операцій з надання платних послуг, формування звітності здійснюється працівниками ДЮСШ відповідно до розпорядження директора.

Персонал ДЮСШ зобов'язаний надавати високоякісні послуги на платній основі, при цьому керівництво та працівники несуть персональну адміністративну відповідальність за збереження та раціональне використання коштів згідно у відповідності до діючого законодавства на нормативних документів. Заняття проходять відповідно до складено адміністрацією розкладом піл тренера-викладача або відповідального, обраного з групи особи. Всі категорії користувачів несуть матеріальну відповідальність за псування майна ДЮСШ.

БУ регулярно аналізують розмір, структуру та зміну суми витрат бюджетних коштів за загальним та спеціальним фондами в цілях виявлення ризиків і загроз та прийняття ефективного управлінського рішення для раціонального використання державних коштів та підвищення економічної ефективності діяльності установи. Для цього використовується комплекс первинних документів бухгалтерського обліку товаро-матеріальних цінностей та кадрового забезпечення (накладні, платіжні відомості, книга складського обліку, нарахування амортизації, акти списання, відомості про нарахування оплати праці, штатний розпис, таблиця, розрахунково-платіжні відомості тощо)

Аналітичний облік провадиться згідно карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Картки відкривають щомісяця і заповнюють щоденно на підставні виписок із поточних бюджетних рахунків у розрізі кодів класифікації видатків, згідно окремих видів надходжень до спеціального фонду грошових коштів. На зворотному боці цієї карти записується загальна сума касових видатків, що були відшкодовані, а обсяг фактичних видатків установи провадиться на основі інформації з меморіальних ордерів.

Для синтетичного обліку зазначених витрат використовують меморіальні ордери різного призначення: № 5, № 6 № 8 «Накопичувальна відомість по

розрахунках з підзвітними особами», № 13, № 14 та ін. Вся документація впорядковується в хронологічному порядку на основі первинних реєстрів. В кінці кожного місяця дані з цих реєстрів переносяться до журналу «Головна книга» [48].

Суми понесених витрат фіксуються за відповідними графами та кодами у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати»: 1 розділ «Фінансовий результат діяльності» – записи здійснюють у розрізі окремих видів витрат: рядок 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм», рядок 2220 «Витрати на виготовлення продукції», рядок 2230 «Витрати з продажу активів», рядок 2240 «Фінансові витрати», рядок 2250 «Інші витрати за обмінними операціями», 3 розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – більш детально розкривають інформацію у розрізі статей витрат відображають загальну суму, відповідно, за загальним і спеціальним фондами [49].

Для обліку фактичних витрат використовують рахунки 8 класу «Витрати» (рис. 2.4).

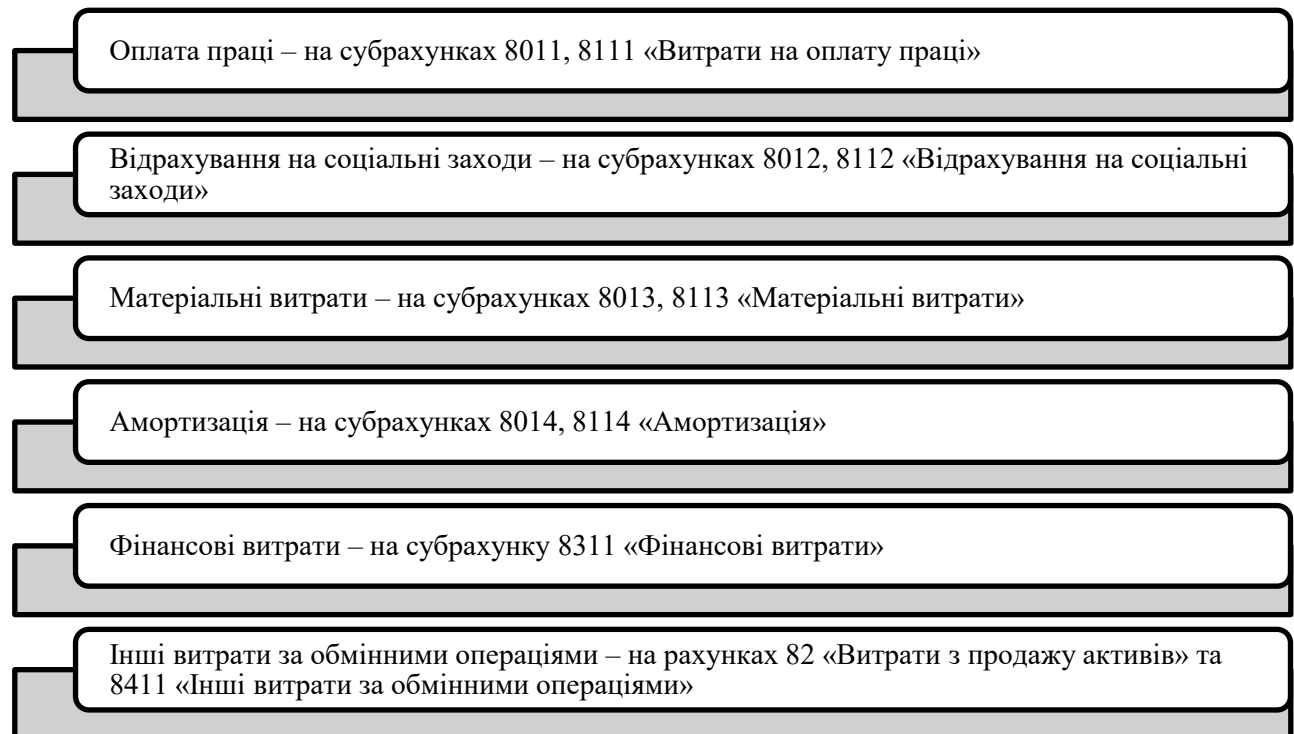


Рисунок 2.4 – Облік витрат розпорядників бюджетних коштів від обмінних

операцій

Джерело: сформовано за даними [18,25,33,41]

Касові видатки БУ обліковуються на субрахунку 231 за кредитом якого фіксуються проведені грошові кошти (касові видатки), загальна сума з рахунків з банку (чек в казначействі) готівкою або перераховані у безготівковому порядку. Розпорядники бюджетних коштів обліковують грошові надходження від обмінних операцій шляхом обліку їх на субрахунках рахунків класу 8 (див. рис.2.4). На рахунках класу 8 обліковуються всі витрати операційної діяльності, зокрема витрати на товаро-матеріальні цінності, оплата праці з відрахуваннями, амортизаційні нарахування тощо.

За дебетом рахунків записують суми організаційних витрат щодо надання послуг, виробництва продукції, здійснення роботи, за кредитом – списується сума витрат на організацію, надання послуг, виконання робіт, як фінансовий результат реалізації кошторису.

Рахунки групи 80 використовуються для обліку витрат на виконання бюджетних програм (культура, наука, охорона громадського порядку), а рахунки групи 81 використовуються для обліку витрат, пов'язаних з наданням платних послуг.

2.2. Аналіз формування доходів і витрат спеціального фонду БУ (комунального закладу)

Аналітична оцінка господарської діяльності БУ провадиться за використання бази даних бухгалтерського обліку, зокрема форм фінансової, статистичної та бюджетної звітності й кошторису.

В умовах розвитку глобалізаційних економічних процесів від розпорядників бюджетних коштів потрібна достовірна економічна інформація

про ефективне використання бюджетних асигнувань. Визначення поняття «дохід» має чітке формулювання у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» як сума коштів, що збільшують активи або зменшують зобов'язання, та сприяють зростанню власного капіталу [53]. Доходи та видатки БУ (розпорядники бюджетних коштів) в бухгалтерському обліку діляться на обмінні та необмінні операції, що відображено в НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати» [7, 25].

Відповідно до вищезначених нормативів обмінна операція – це господарська операція, пов'язана з продажом або придбанням активів у формі грошових коштів. В установах державного сектору нерідко виникають проблемами, пов'язані з недостатньо структурованим правовим забезпеченням, що не враховує специфіки їх діяльності.

Бюджетний процес в країні здійснюється за безпосередньої участі розпорядників бюджетних коштів, що передбачає формування, аналіз, затвердження, здійснення, контроль за використанням бюджетів. БУ перерозподіляють державні фінансові ресурси за призначенням – з однієї сторони вони отримувачі, а з іншої – постачальники.

Фінансова та бюджетна звітність БУ дозволяє проводити регулярний аналіз доходів і видатків наступного спрямування:

- аналізувати динаміку та структуру доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями;
- досліджувати структурну будову доходів та видатків загального та спеціального фонду в динаміці;
- проводити аналітичне дослідження кошторису розпорядників бюджетних коштів у відповідності кодової бюджетної класифікації витрат та їх економічної класифікації;
- провадити аналіз динаміки та структури витрат за обмінними

операціями за кожним з елементів витрат;

– досліджувати як співвідносяться доходи і витрати за обмінними операціями та здійснювати оцінку економічної ефективності використання бюджетних ресурсів [56, с. 67].

Враховуючи специфіку періодичності ведення фінансової звітності, аналіз необхідно здійснювати за кожний підзвітний період (квартал, рік).

Метою діяльності БУ є надання нематеріальних послуга об'єктами аналітичної оцінки є господарські засоби виробництва відповідно до складу та розміщення, джерела формування й призначення у процесі використання.

Достовірне відображення фінансово-економічного стану БУ, цільове використання бюджетних коштів та визначення факторного впливу мікро та макро оточення на отримання та використання фінансових результатів БУ – першочергове завдання обліку та аналізу. Для цього необхідно більш детально розглянути структуру джерел формування доходу та витрат за допомогою основних показників бюджетної класифікації, висвітлити суттєвість доходів та видатків, всебічно проаналізувати структуру формування кошторису БУ та дослідити основні принципи.

Аналітична оцінка БУ здійснюється поетапно:

- діагностика фінансово-економічного стану БУ та визначення його особливостей;
- оцінка господарської функціональної діяльності БУ;
- аналіз джерел та структури надходжень фінансових ресурсів БУ, визначення величини дефіциту / профіциту та виявлення факторів впливу;
- оцінка раціональності використання доходів та витрат згідно кошторису.

Аналітичне дослідження ефективності господарської діяльності БУ базується на використанні комплексу науково-методичних підходів вивчення

соціально-економічних процесів і явищ, вагоме місце серед яких займають загальнонаукові та специфічні методи дослідження методи наукового пізнання та узагальнення, синтезу та аналізу, порівняння тощо. В дослідженнях використовується інформаційна база даних бухгалтерської служби в динамічному розвитку для напрацювання ефективних управлінських рішень в системі діяльності БУ. У відповідності до Бюджетного кодексу України всі доходи БУ діляться на дві групи: доходи загального фонду та доходи спеціального фонду.

Основним фінансовим документом БУ виступає кошторис доходів і видатків, де відображені функціональні кошти цільового призначення, виділені на бюджетний період за бюджетним призначенням. Кошторис БУ – це плановий документ, це відображаються очікувані в наступному році доходи і видатків установи, включає дві головні складові: дохідну та видаткову. Враховуючи доходи БУ що мають різні джерела надходження, виділяють два види бюджету: загального фонду та спеціального фонду (рис. 2.5).

Перелік доходів спеціального фонду визначає Кабінет Міністрів України. При формуванні проєкту кошторису залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не планується. Дохідна частина спеціального фонду проєкту кошторису розраховується на основі використання індивідуальних розрахунків доходів і платежів та відрахувань до бюджету, і формується за кожним джерелом доходів окремо. Базисом для проведення відповідних розрахунків виступають індикатори що відображають розмір наданих різних видів платних послуг, величину вартості послуги в розрахунку за одиницю. Всі розрахунки мають опиратися на нормативні тарифи та документи і відповідати чинному законодавству.

Розглянуті індикатори дозволяють розрахувати суму доходів на запланований період згідно різних джерел доходів та особливостей умов роботи установи (на кожний місяць окремо).

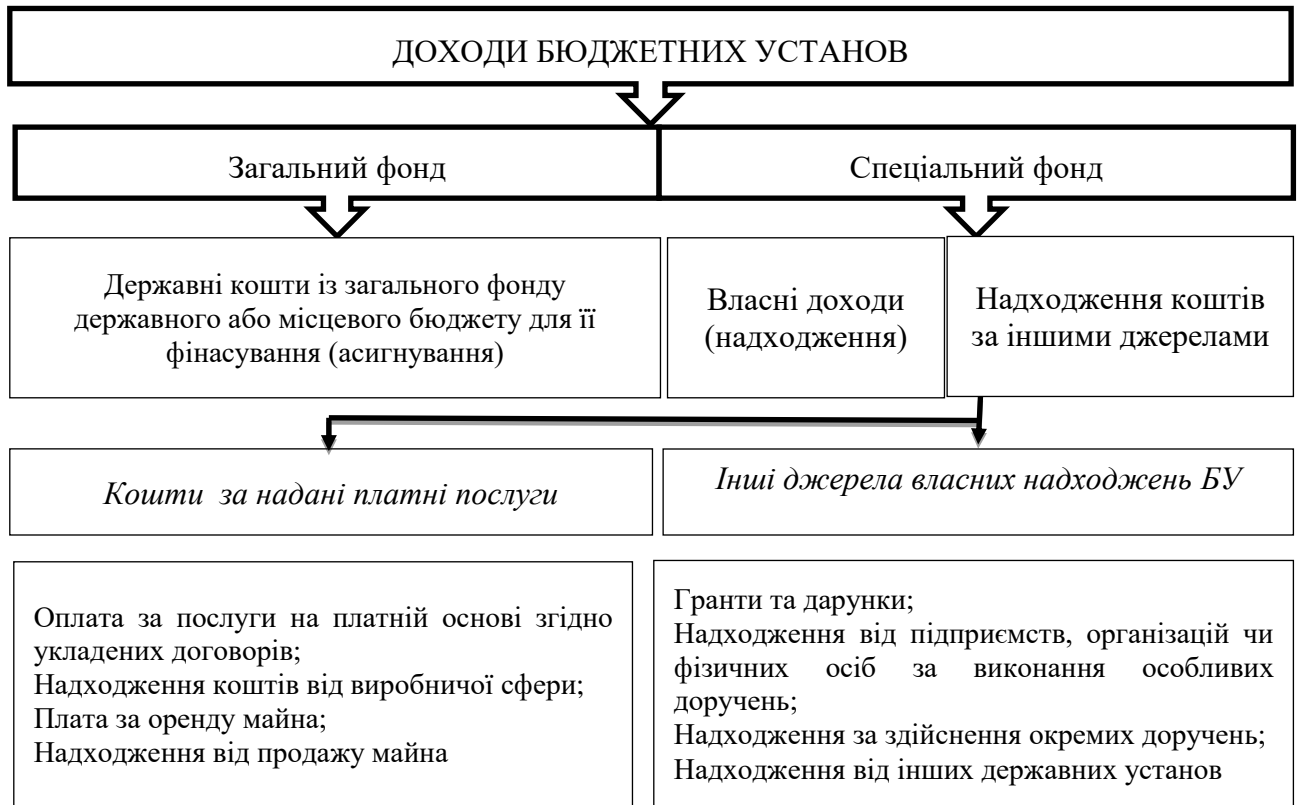


Рисунок 2.5 - Структура доходів БУ

Джерело: сформовано за даними [28, 35, 37]

Планові доходи на перспективу мають бути орієнтовані на фактичні показники попереднього періоду з врахуванням перспектив розвитку згідно форм бухгалтерської звітності за відповідні періоди. Реєстр доходів спеціального фонду встановлює Кабінет Міністрів України. При формуванні проекту кошторису залишки спецфонду не плануються, а дохід визначається за результатами розрахунків в залежності від джерел надходжень (платні послуги, їх кількість та вартість за одиницю). Проводиться аналіз структури та динаміки надходжень за попередні роки, враховуються зміни в чинному законодавстві. Аналітична оцінка якісних та кількісних показників ефективності використання загального та спеціального фонду БУ дозволяє розробити напрямки удосконалення управління ними в майбутньому.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЮСШ

3.1. Організація обліку доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ

Навчальний заклад «Міська дитячо-юнацька спортивна школа із зимових видів спорту» є комунальним закладом Дніпровської міської ради (надалі – КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР) – є профільною установою, що займається популяризацією фізичної культури і спорту в позаурочний та поза навчальний час серед школярів та юнацтва, здійснює пошук, розвиток та підтримку обдарованих вихованців, створення необхідних умов для максимальної реалізації їх здібностей в обраному виді спорту, що в основному порядку визнані в Україні та для підготовки резерву національних збірних команд, змістовному відпочинку та дозвілля повноцінного оздоровлення та загартування, формування здорового способу життя виконавців ДЮСШ засобами фізичної культури і спорту знаходиться у функціональному підпорядкуванні Дніпровської міської ради Дніпропетровської області.

КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР створена в 1966 році та знаходиться за адресою: 49128, Україна, 49128, Дніпропетровська обл., місто Дніпро, вулиця Набережна Заводська, будинок 53. Код ЄДРПОУ 26510514.

КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР відноситься до освітніх закладів спортивного профілю, розвитку фізичної культури і спорту, покликаний знаходити юні таланти та розвивати здібності вихованців (в залежності від можливостей та уподобань) в тому чи іншому виді спорту, що популяризується в Україні, забезпечує гармонійне фізичне та культурне виховання молоді, повноцінне оздоровлення, активний фізичний відпочинок, організації спортивних свят для дітей та юнацтва, самореалізації, освоєння навичок ведення здорового способу життя, підготовки спортсменів для великого

спорту. Засновником КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР є територіальна громада міста в особі міської ради. Органом управління майном закладу є департамент по роботі з активами, оперативного управління – департамент гуманітарної політики Дніпровської міської ради.

Цільове функціональне призначення КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР – це популяризація фізичного розвитку молодого покоління: залучення дітей, юнацтва та молоді до занять фізичною культурою та спортом, підготовка та формування резерву до комплектування збірних команд міста, області та України .

В структурі КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» діють: відділення хокею з шайбою; відділення фігурного катання на ковзанах. Спортивна школа є закладом, діяльність якої направлена на виконання соціально-важливих суспільних функцій і не переслідує мети отримання прибутків. Господарська діяльність спортивної школи забезпечується за рахунок поєднання бюджетних коштів, та залучення спонсорської допомоги. КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР є розпорядником бюджетних коштів, виступає суб'єктом господарської діяльності, фінансується відповідною бюджетною програмою Затвердженою Дніпровською міською радою на певний бюджетний період З[1]. Фінансування видатків спортивної школи здійснюється за рахунок: місцевого бюджету; коштів засновника, у відповідності з нормативами витрат, затвердженими місцевими органами державної адміністрації.

Бюджет МКДЮСШ складається з загального фонду, розподіл доходів і видатків якого здійснюється згідно зі встановленою класифікацією. У разі зміни кошторису загального фонду головним розпорядником надається довідка про зміни до кошторису та плану асигнувань, яка за погодженням з фінансовим управлінням подається до Державної казначейської служби за місцем обслуговування.

У діяльності будь-якого БУ однією з ключових і важливих дій є

проведення аналізу економічних показників. Цей аналіз слід проводити раз на рік на всіх етапах планування та реалізації виконання кошторису видатків, щоб визначити ефективність та доцільність витрачання бюджетних коштів та знайти шляхи оптимізації та раціонального використання коштів. Українським законодавством визначено, що державні установи, що є користувачами бюджетних коштів формується наступні фінансові документи звітності: «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду», «Звіт про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду», «Звіт про заборгованість за бюджетними надходженнями».

Проведення бухгалтерського обліку в державній установі відбувається згідно Бюджетного кодексу України, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Типового положення про бухгалтерську службу БУ» тощо. Для ведення бухгалтерського обліку в досліджуваній установі застосовується План рахунків, згідно до наказу МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» (№1203 від 31.12.2013, згідно редакції від 27.07.2021) [14].

Головний бухгалтер установи користується наказом МФУ №1219 від 29.12.2015, де затверджена типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку. Схематичне зображення систематизації бази даних про господарські операції в «МДЮСШ із зимових видів спорту» наведено на рис. 3.1.

В досліджуваній установі застосовують меморіально-ордерну систему обліку господарських операцій. Форми бланків меморіальних ордерів встановлено та затверджено Наказом МФУ «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» (№755 від 08.09.2017) [27]. Облікові реєстри в установі, а саме меморіальні ордери, відіграють важливу роль у складанні фінансової звітності, адже є носіями інформації з первинних документів та ведуться українською мовою.

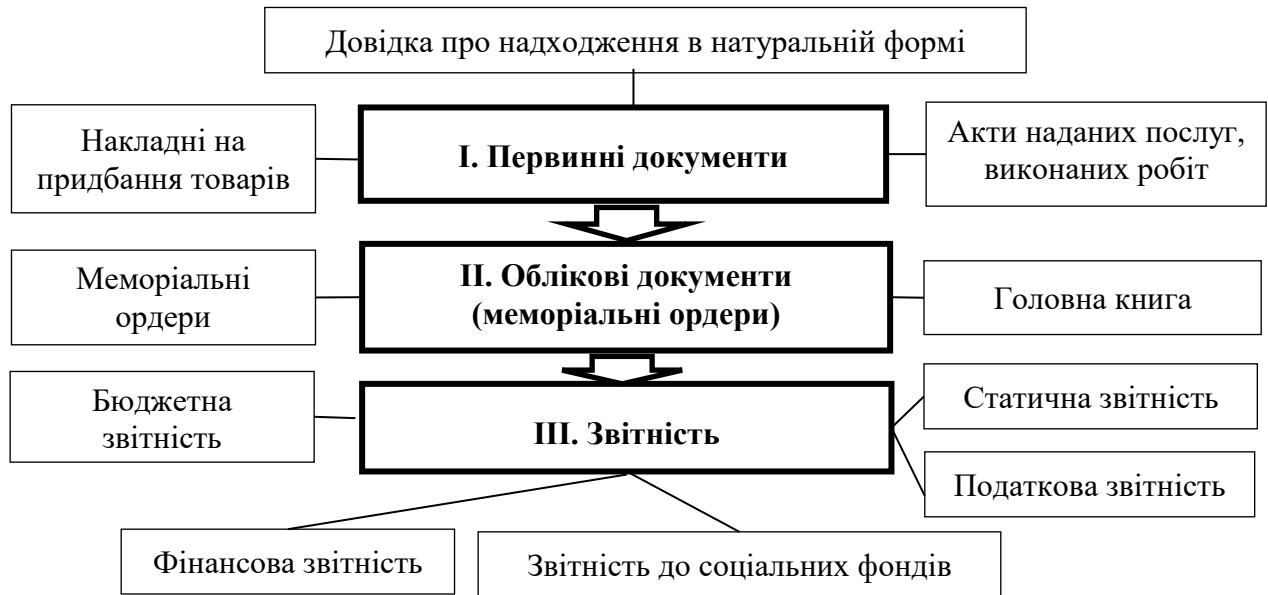


Рис. 3.1 – Схема систематизації інформації про господарські операції в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР

Джерело: сформовано за даними бухгалтерської служби КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту»

Первинні документи складаються в момент здійснення операції або після її закінчення та подаються до бухгалтерії згідно затвердженого в установі та закріпленого в обліковій політиці Графіку документообігу. Працівники установи (матеріально-відповідальні особи, відповідальні за оформлення первинних документів) повинні дотримуватися порядку та терміну їх оформлення та подання. База даних за регістрами обліку майна господарюючого суб'єкта, інших облікових регістрів і додаткових довідок міститься в Головній книзі установи, на основі якої формується фінансова звітність БУ. Первинні документи складаються в момент здійснення операції або після її закінчення та подаються до бухгалтерії згідно затвердженого в установі та закріпленого в обліковій політиці Графіку документообігу. Працівники установи (матеріально-відповідальні особи, відповідальні за оформлення первинних документів) повинні дотримуватися порядку та терміну їх оформлення та подання. Дані регістрів обліку майна підприємства, інших

облікових реєстрів і додаткових довідок відображаються в Головній книзі установи, що є підставою для складання фінансової звітності.

Аналітичний облік руху ТМЦ відображається: у відповідних відомостях обліку залишків матеріалів у кількісному та вартісному вимірах; у картках складського обліку (лише в кількісному виразі). Інвентаризація активів і зобов'язань проводиться перед складанням річної фінансової звітності станом на 01 листопада поточного року, у разі зміни особи яка несе відповідальність за ТМЦ та при встановленні фактів розкрадань. Для проведення інвентаризації в установі створена комісія, що функціонує на постійно діючій основі.

Документальне оформлення та здійснення касових операцій у національній валюті України, проводиться згідно постанови Національного банку України від 15.12.2014 р. №637. Використання одержаної готівки відбувається суворо за цільовим призначенням. Заборонено використання коштів, які надходять до каси за надані послуги або з інших джерел готівкою, без попереднього зарахування на рахунки установи. Приймання та видача грошових коштів виконується на підставі касових ордерів (прибуткових та видаткових). Облік чекових книжок (грошових документів) у національній валюті проводиться з використанням бланків суворої звітності (типових форм первинного обліку).

З метою посилення контролю за касовою дисципліною один раз на квартал проводиться раптова ревізія каси. Для визначення основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, визначення терміну корисного використання об'єктів, введення в експлуатацію та нарахування зносу наказом КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» створена постійно діюча експертна технічна комісія. Нарухування амортизації (зносу) на основні засоби проводиться за прямолінійним методом на синтетичній основі шляхом нарахування на дату балансу один раз на рік. Дефініція термінів раціонального застосування визначається терміном корисного застосування основних

засобів за групами цільового використання, визначені НП(С)БОДС та згідно Рекомендацій по формуванню облікової політики для суб'єктів державного сектору, що підкріплені наказом МФУ №11 від 23 січня 2015 р. Облік та списання основних засобів здійснюється згідно НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», згідно наказу Мініфіну від 12.10.2010 №1202 та Методичних рекомендацій обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом МФУ від 23.01.2015 року за №11. Документальне оформлення прийняття, переміщення, зняття з балансу необоротних активів здійснюється за типовими формами, які визначені наказом Держкомстату та Головного управління ДКСУ від 02.12.97 р. №125/70. В обліковій політиці установи закріплено перелік документів, які використовуються для раціональної організації ведення бухгалтерського обліку у спортивній школі (рис. 3.2).

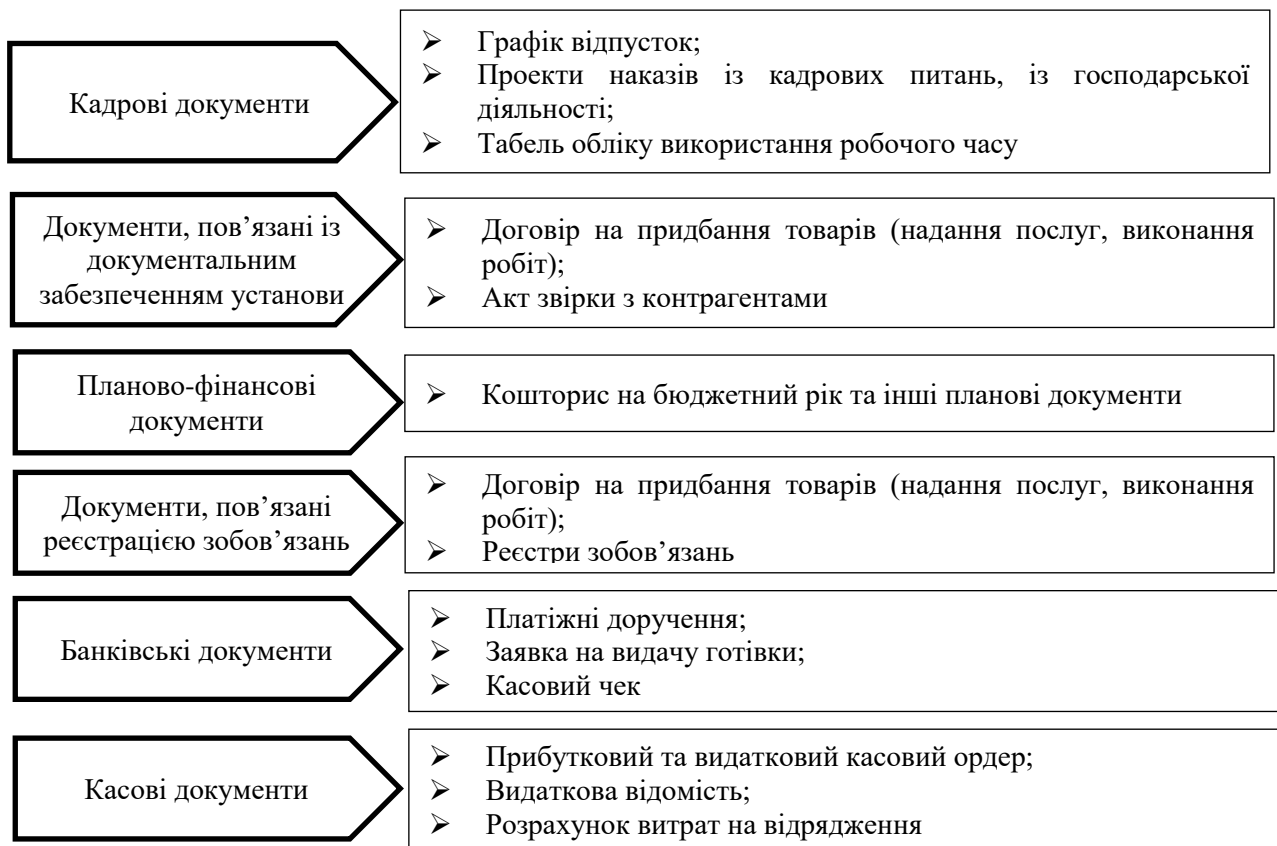


Рисунок 3.2 – Перелік документів ДЮСШ за функціональним спрямуванням

Джерело: сформовано за даними бухгалтерської служби КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту»

Службові відрядження працівників досліджуваної установи та осіб, що приймають участь у спортивних змаганнях здійснюються з дотриманням вимог Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 року № 59. Звіт про відрядження працівників установи складається згідно форми, яка опублікована в наказі МФУ «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання» (№841 від 28.09.2015 року).

В процесі ведення бухгалтерського обліку та обліку господарських операцій, окрім фінансової документації, документообіг спортивної школи включає в себе наступні види документів: списки спортсменів-учнів, затверджені наказами на навчальний рік; штатний розклад; книга наказів; таблиць обліку робочого часу працівників школи; журнали обліку роботи тренерів-викладачів; річні плани навчально-тренувальних занять та індивідуальні плани спортсменів, груп спортивного удосконалення; плани навчально-тренувальних занять; особисті справи працівників; особисті картки спортсменів по формі згідно з внутрішнім положенням спортивної школи; розклад занять, затверджений директором установи.

В КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» облікові реєстри ведуться в ручному режимі, за допомогою програми Excel. КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» використовує програмне забезпечення:

- «М.Е.Дос» для подачі звітності до фіскальної служби та органів статистики, Пенсійного фонду України та Фонду соціального страхування;
- «Є-Звітність» використовується для подачі звітності до органу Державної казначейської служби України;

- «Мегада-М (РАУМЕОТЗ)» - для дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства - казначейство».

Таким чином, ведення обліку в установах бюджетної сфери є дуже серйозним, важливим та об'ємним процесом, тому це вимагає від установ дотримання в своїй роботі таких принципів, як точність та правдивість. Тому ведення обліку в БУах регламентується з боку держави значною кількістю законодавчих та нормативних актів.

Сформована спеціальним наказом облікова політика БУ визначає умови організації та принципи здійснення бухгалтерського обліку, прийнятої установою чи організацією. Необхідною умовою діяльності установи є наявність Положення про облікову політику (затверджується відповідним наказом про облікову політику по установі) та інших нормативними документами, що формують облікову політику державної установи, розроблених у відповідності до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО для інституцій державного сектору.

В фінансових інституціях формується пакет нормативних актів, де визначаються основні складові облікової політики установ, компаній чи організацій. Під визначенням облікової політики розуміється сукупність положень, методів і принципів, які компанія або організація може використовувати для формування та подання фінансової та бюджетної звітності [2].

Незважаючи на те, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» застосовується до всіх юридичних осіб, які функціонують в Україні та створені відповідно до закону (без врахування виду власності та форми господарювання), для неприбуткових установ державного сектору, які є неприбутковими організаціями потрібно впровадити розробку окремих вимог щодо встановлення облікової політики.

Облікова політика всіх суб'єктів господарювання В кожній

господарюючій установі призначення облікової це забезпечення функціонування ефективного бухгалтерського обліку та надання управлінському персоналу важливої та необхідної інформації для складання фінансової звітності про економічну діяльність і економічний стан установи та іншої звітності.

БУ не мають можливості вибору методів оцінки та визнання активів і методів їх амортизації та відповідно до всього повинні розробляти свою облікову політику згідно до затверджених Державним казначейством України та Міністерством фінансів інструкцій. В цих інструкціях не передбачені альтернативні варіанти розроблення облікової політики та ведення бухгалтерського обліку, на відміну від інших суб'єктів господарювання, які можуть вибрати метод оцінки активів та організації обліку витрат, а також можуть вибрати зручну форму для ведення бухгалтерського обліку та обрати інші методи бухгалтерського обліку найбільш прийнятним та зручним способом. Але незважаючи на це, БУ мають потребу в розробленні своєї облікової політики та організації ведення бухгалтерський облік належним чином.

Важливість та необхідність формування облікової політики для БУ визначається основним для бухгалтерського обліку Законом №996. Зрештою, на ведення бухгалтерського обліку БУ впливає характерна підпорядкованість цих установ вищестоящим організаціям (застосування єдиного підходу щодо організації обліку, підготовки та подачі звітності).

Отже, наказ про облікову політику для підпорядкованих установ розробляється та доводиться розпорядником вищого рівня та визначається як основний внутрішній документ, щодо регулювання принципів та методів ведення бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику БУ має містити пункт щодо формування раціональної системи організації бухгалтерського обліку в частині досягнення головної цілі облікової політики БУ (постійний

контроль, аудит цільового та ефективного використання бюджетних коштів).

В обліковій політиці відображаються важливі організаційні питання, які включають:

- визначення організаційної форми бухгалтерського обліку;
- визначення робочого плану рахунків установи з відповідним виділенням облікових груп для ведення аналітичного обліку;
- розроблення та встановлення графіку документообігу; - розроблення та затвердження умов проведення інвентаризації;
- визначення переліку осіб, уповноважених підписувати фінансові документи та інші документи;
- визначення переліку осіб які входять до комісій (інвентаризації, списання та оприбуткування матеріальних та необоротних матеріальних активів;
- розроблення Положення про зберігання первинних документів. Крім того, наказ щодо облікової політики досліджуваної установи включає інші питання, пов'язані з обліком та плануванням фінансово-господарської діяльності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» та здійсненням контролю за діяльністю установи.

Таким чином, облікова політика є елементом управління установою, що дає змогу керівництву приймати більше раціональних рішень, виконувати контроль за цільовим використанням усіх засобів, які передбачені кошторисом, аналізувати роботу установи. На основі правильно сформованої облікової політики БУ мають змогу виявити небажані витрати, що підвищить ефективність господарської діяльності та використання бюджетних коштів [30].

Види платних послуг в досліджуваному КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту»:

- Проведення групових та індивідуальних занять з фігурного катання на ковзанах та хокею з шайбою (загальна фізична підготовка, тактична підготовка,

льодова підготовка, хореографія) з використанням відповідної орендованої матеріально-технічної бази МДЮСШ відповідно до придбаних абонентних квитків або укладених договорів з клієнтами, якщо це передбачено навчальними планами та не належать до діяльності БУ, яка виступає розпорядником бюджетних коштів з бюджету територіальної громади м. Дніпра;

- Тимчасова оренда (послуга прокату) спортивного спорядження, інвентарю та обладнання, предмети відпочинку для особистого користування, які не передбачено використовувати в навчальному процесі за бюджетні кошти, загального фонду бюджету територіальної громади м. Дніпра;

- Залучення матеріально-технічних ресурсів з метою організації та проведення спортивних та оздоровчих заходів, популяризації фізичної культури будь-якого рівня (у тому числі міжнародних) з використанням відповідної орендованої матеріально-технічної бази МДЮСШ, якщо це не передбачено навчальними планами та не належить до діяльності, що фінансується за рахунок коштів бюджету територіальної громади м. Дніпра;

- Організація фізкультурно-спортивних міроприємств й видовищ та реалізація абонентських квитків на них;

- Організація та проведення семінарів, круглих столів та майстер-класів з метою популяризації фізичної культури і спорту;

- Формування програми фізкультурно-спортивних заходів, комплексу фізичних вправ для групових та індивідуальних занять, розроблення методичних рекомендацій з їх запровадження.

3.2 Економічний аналіз доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ

Аналітичне дослідження доходів допомагають визначити достатність забезпеченості державної установи бюджетними коштами для здійснення

господарської діяльності згідно функціонального призначення. В процесі аналізу виявляють недоліки розрахункових операцій через брак коштів на рахунку установи. Ефективний менеджмент потребує проведення аналітичних досліджень різних фінансування установи: бюджетні асигнування; оплата послуг, що надаються бюджетними установами. Аналіз проводиться за наступною методикою (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Аналіз доходів КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», 2019-2021 рр.

Показники	Сума, грн			Відхилення	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне
Доходи від обмінних операцій:					
Бюджетні асигнування	4057757	5853567	5569033	1511276	37,2
Доходи від надання послуг (виконання робіт)			4350	4350	*
Усього доходів від обмінних операцій	4057757	5853567	5573383	1515626	37,4
Доходи від необмінних операцій:					
Інші доходи від необмінних операцій	66375	-	-	-66375	*
Усього доходів від необмінних операцій	66375	-	-	-66375	*
Усього доходів	4124132	5853567	5573383	1449251	35,1

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР (додаток А)

Аналіз даних таблиці свідчить про зростання суми бюджетних асигнувань за досліджуваний період на 37,2% (або на 1511276 грн) та усіх доходів від обмінних операцій на 37,4% (або на 1515626 грн).

Доходи від необмінних операцій були тільки в 2019 р. і становили 66375 грн. Загальна сума доходів по КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» в 2021 р. склала 1449251 грн, що на 35,1% більше ніж в 2019 р. Проаналізуємо видатки загального фонду МДЮСШ на основі Форми № 2 «Звіту про надходження та використання коштів загального фонду» за 2019-2021 рр. (табл. 3.2).

Аналіз даних таблиці свідчить про зростання витрат за обмінними операціями на 36,4% або на 1482774 грн., зокрема, на виконання бюджетних програм на 36,7% та інші витрати на 22,6%. Витрати на необмінні операції мали місце лише в 2019 році – 65535 грн. Дефіцит бюджету в 2019 р. склав 19868 грн та 88617 грн в 2020 р. В 2021 році в МДЮСШ профіцит бюджету становив 12144 грн.

Таблиця 3.2 – Фактичні видатки загального фонду КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», 2019-2021 рр., грн

Показники	Рік			Відхилення	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне
Видатки за обмінними операціями:					
Видатки на виконання бюджетних програм	3958659	5888272	5411723	1453064	36,7
Видатки на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	-	-	2590	2590	-
Інші видатки за обмінними операціями	119806	53912	146926	27120	22,6
Усього видатків за обмінними операціями	4078465	5942184	5561239	1482774	36,4
Видатки за необмінними операціями:					
Інші видатки за необмінними операціями	65535	-	-	-65535	-100,0
Усього видатків за необмінними операціями	65535	-	-	-65535	-100,0
Усього видатків	4144000	5942184	5561239	1417239	34,2
Профіцит/дефіцит	-19868	-88617	12144	32012	-161,1

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР (додаток А)

Проведемо аналіз видатків бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків (табл. 3.3). Аналіз видатків бюджету за обмінними операціями в «МДЮСШ із зимових видів спорту», за період 2019-2021 рр. засвідчує зростання витрат на оплату праці на 37%, відрахування на соціальні заходи на 42,7%, на амортизацію на 11,2% та інші витрати на 22,6%. При цьому

спостерігається зменшення матеріальних витрат на 11,3%. Загальний відносний приріст витрат бюджету склав 36,4%.

Таблиця 3.3 – Аналіз видатків бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», 2019-2021 рр.

Показники	Рік			Відхилення	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне
Витрати на оплату праці	3150903	4691923	4317550	1166647	37,0
Відрахування на соціальні заходи	694011	1042246	990446	296435	42,7
Матеріальні витрати	89785	63433	79673	-10112	-11,3
Амортизація	23960	90670	26644	2684	11,2
Інші витрати	119806	53912	146926	27120	22,6
Усього	4078465	5942184	5561239	1482774	36,4

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР (додаток А)

Структурний аналіз видатків бюджету за елементами витрат представлено на рисунку 3.3.

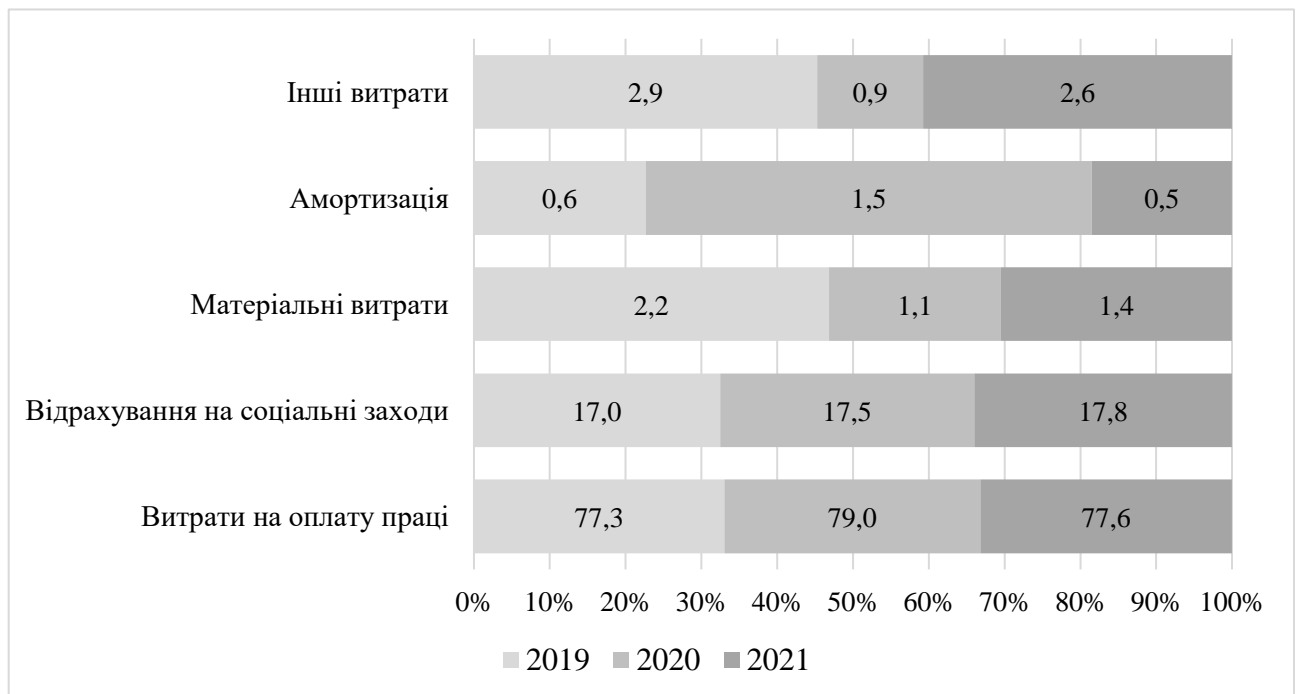


Рисунок 3.3 – Структурний аналіз видатків бюджету за елементами витрат в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», 2019-2021 рр.,%

Джерело: побудовано за даними фінансової звітності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР (додаток А)

Дані рисунку засвідчують, що найбільшу питому вагу у видатках бюджету займають витрати на оплату праці 77-79%, причому найбільша питома вага припадає на 2020 рік. Друге місце – відрахування на соціальні заходи 17-17,8%, третє місце – інші витрати в межах 0,9-2,9% і, найменша частка припадає на матеріальні витрати та амортизацію, відповідно в межах 1,1-2,2% та 0,5-1,5%.

За досліджуваний період в «МДЮСШ із зимових видів спорту» доходів та видатків за спеціальним фондом не спостерігалось. В формі № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів» відображаються всі процеси щодо переміщення грошових коштів на протязі підзвітного періоду за результатами операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (додаток Б).

Для аналітичної оцінки руху коштів загального та спеціального фонду – використовується балансовий методом дослідження з використанням наступної рівності:

$$ЗК_{\Pi} + НК = ВК + ЗК_{\text{К}}, \quad (3.1)$$

де $ЗК_{\Pi}$ – залишки грошових коштів спеціального фонду на початок року;

$НК$ – річне надходження грошових коштів;

$ВК$ – використані грошові кошти спеціального фонду за рік;

$ЗК_{\text{К}}$ – залишок грошових коштів спеціального фонду на кінець року.

Детальне аналітичне дослідження руху грошових коштів МДЮСШ потребує визначення інтенсивності їх руху, що допомагає оцінити процеси надходження та використання коштів спеціального фонду. Інтенсивність руху коштів розраховують через комплекс коефіцієнтів: оборотність надходження коштів спецфонду ($К_{НК}$) та використання коштів спецфонду ($К_{ВК}$) [5]:

Коефіцієнт обороту з надходження коштів:

$$К_{НК} = \frac{НК}{НК + ЗК_{\Pi}} \quad (3.2)$$

Коефіцієнт обороту з використання коштів:

$$K_{BK} = \frac{BK}{HK+3K_{\Pi}} \quad (3.3)$$

Слід проаналізувати рух коштів, отриманих як плату за послуги в «МДЮСШ із зимових видів спорту» за період 2019-2021 рр., наведених у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Аналіз руху коштів за результатами операційної та інвестиційної діяльності в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», 2019-2021 рр.

Показники	Рік			Відхилення	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне
Надходження від обмінних операцій:	4057757	5853567	5573383	1515626	37,4
бюджетні асигнування	4057757	5853567	5569033	1511276	37,2
надходження від надання послуг (виконання робіт)	-	-	4350	4350	-
Надходження від необмінних операцій:	4130239	-	-	-4130239	-100,0
інші надходження від необмінних операцій	-	66375	-	-	-
Інші надходження	6107	25638	117710	111603	1827,5
<i>Усього надходжень від операційної діяльності</i>	<i>4130239</i>	<i>5879205</i>	<i>5691093</i>	<i>1560854</i>	<i>37,8</i>
<i>Усього надходжень від інвестиційної діяльності</i>	<i>35035</i>	<i>157422</i>	<i>41600</i>	<i>6565</i>	<i>18,7</i>
Залишок коштів загального фонду на початок року	0	840	840	-840	*
Залишок коштів загального фонду на кінець року	840	840	2600	-840	209,5
Коефіцієнт обороту з надходження коштів	1,00000	0,99986	0,99985	-0,00015	*
Коефіцієнт обороту з використання коштів	0,99980	0,99986	0,99955	-0,00025	*
Коефіцієнт співвідношення надходжень і витрат	<i>1,0002</i>	<i>1,0000</i>	<i>1,0003</i>	0,00011	*

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР (додаток А)

Аналіз даних таблиці засвідчує про нормальність заповнювання загального фонду в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», це

підтверджується коефіцієнтами обороту з надходження та використання коштів, які наближуються або більші одиниці. Аналіз кошторису КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», як БУ характеризує кількісну та якісну зміну й відхилення від планових показників, які відбуваються за досліджуваний період, що має вагоме значення для ефективного контролю, планування та вдосконалення діяльності МДЮСШ.

Для прийняття ефективного управлінського рішення важливе значення має фінансовий аналіз руху грошових потоків, який здійснюється в декілька етапів. Кожен етап базується на використанні специфічної інформації з первинної документації бухгалтерського обліку, яка необхідна для прогнозування господарської діяльності на перспективу. Детальний аналіз руху грошових потоків дає можливість виявити слабкі та сильні сторони функціонування спортивної школи на ринку надання послуг для молоді та юнацтва.

В умовах цифровізації, діджиталізації національної економіки при використанні методів економіко-математичного моделювання такі аналітичні дослідження сприяє напрацюванню стратегічно плану розвитку установи на перспективу.

3.3. Моделювання доходів і витрат спеціального фонду ДЮСШ

Враховуючи те, що КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР, як бюджетна установа надає платні послуги, то є можливість формування спеціального фонду за рахунок розширення даної сфери діяльності. Для цього використаємо метод оптимізації доходу та витрат. Завданням такого методу є визначення оптимальної суми доходу та витрат щодо надання послуг, яка переважно формалізується у вигляді задач лінійного програмування, в яких цільовою функцією є максимум сумарного доходу (надходжень) та мінімум

сумарних витрат за структурою надання платних послуг:

$$\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, N} \min \quad (3.4)$$

де x_i – обсяг надання платних послуг i -того виду;

VC_i – змінні витрати на виробництво одиниці продукції i -того виду;

FC – постійні виробничі витрати.

При цьому множину допустимих розв'язків задачі лінійного програмування з економічної точки зору доцільно сформулювати на основі чотирьох умов:

– умови забезпечення заданої суми надходжень до спеціального фонду (D_n) від надання платних послуг:

$$D_n \leq \sum_{i=1}^N P_i \cdot x_i - (\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC) \quad (3.5)$$

P_i – вартість i -ої платної послуги;

– умови заданої суми витрат на оплату праці тренерів:

$$\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, N} \min \quad (3.6)$$

Де k_{ij} – тарифікація оплати праці тренерів;

b_i – кількість тренерів;

– умови, заданої обмеженнями на виробничі потужності:

Для прийняття ефективних управлінських рішень важливе значення має маржинальний аналіз – моделювання точки беззбитковості (додаток В).

В результаті проведених досліджень встановлено перелік платних послуг для досліджуваного КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР: прокат спортивного спорядження, індивідуальні та групові заняття з фігурного катання на ковзанах; групові заняття з хокею на ковзанах з шайбою; майстер-класи з питань фізичної культури тренерів вищої категорії; розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять для тренерів-початківців. Встановлено, що кожна з перерахованих платних послуг, для досягнення беззбитковості, має надавати послуги вихованцям у відповідній кількості – 27

чол., 14 чол., 15 чол., 15 чол., 15 чол.

Маржинальний аналіз, що дозволяє визначити рівень беззбитковості надання платних послуг допомагає менеджеру знайти відповіді на виникаючі питання при зміні напрямку господарської діяльності, а саме: виявити впливові чинники на прибутковість (ціна, витрати, якість, професіоналізм, який оптимальний об'єм надання послуг необхідний для покриття додаткових постійних витрат у зв'язку з передбаченим їх розширенням на платній основі, скільки людей необхідно найняти і тощо). Менеджери БУ постійно стикаються у своїй роботі з визначенням прийняття альтернативного управлінського рішення щодо формування преїскуранту на послуги, визначення перемінних і постійних витрат, обсягів придбання й використання товаро-матеріальних цінностей. Якщо він не зможе зробити достовірний прогноз про рівень доходів і витрат, його рішення можуть принести тільки шкоду установі.

Таким чином, ціль аналізу беззбитковості діяльності – з'ясувати оптимальний об'єм надання послуг для наповнення спеціального фонду ДЮСШ. Аналіз беззбитковості будується на залежності між змінами об'єму надання платних послуг і змінами сукупного доходу спеціального фонду.

Для моделювання доходів та витрат використаємо оптимізаційну модель для надання різних видів платних послуг, які не відносяться до бюджетних навчальних планів, зокрема – прокат спортивного спорядження, індивідуальні заняття з фігурного катання на ковзанах та хокею з шайбою, проведення майстер-класів з питань фізичної культури та розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять.

Один із таких інструментів – надбудова MS Excel «Пошук розв'язання» допомагає вирішувати так звані задачі оптимізації: мінімізація, максимізація або пошук оптимального значення по задалегідь відомим вихідним даним. Для розв'язку економічної задачі за допомогою програмного забезпечення слід побудувати економіко-математичну модель задачі, яка включає вагомі

виробничі чинники і умови задачі, що використовується для розв'язання за допомогою програмних засобів, у тому числі програми MS Excel.

Загальну лінійну математичну модель оптимізації витрат для КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР можна подати у вигляді цільової функції з мінімумом сумарних витрат за структурою витрат щодо собівартості та вартості (доходу) наданих послуг [62, 63].

В результаті врахування всіх вище перерахованих вимог побудовані:

- цільова функція витрат – мінімум собівартості послуги:

$$F = 7500x_1 + 1650x_2 + 421x_3 + 180x_4 + 560x_5 \rightarrow \min \quad (3.7)$$

- цільова функція доходу – максимум доходу від послуги:

$$F = 11328x_1 + 2493x_2 + 692x_3 + 420x_4 + 968x_5 \rightarrow \max \quad (3.8)$$

- де, x_1 – оплата праці тренерів;
- x_2 – відрахування на соціальні заходи;
- x_3 – амортизація;
- x_4 – матеріальні витрати;
- x_5 – інші витрати (додаток Г).

В результаті виконаних розрахунків встановлено, що мінімальна собівартість послуги становить в середньому 6064,63 гривень максимальна сума доходу 9585,99 гривень. В моделі оптимізації витрат та доходу використано симплекс-метод вирішення задачі лінійного програмування (додаток Г, табл. Г.1).

За допомогою даного методу здійснюється скерований рух по опорних планах з метою пошуку оптимального розв'язку. Симплекс-метод використовують для поступового наповнення спеціального фонду установи з елементами моніторингу ринку оздоровчих послуг та на основі використання маркетингових інструментів. Метод був розроблений американським математиком у 1947 році Дж. Данцігом і є досить актуальним в умовах ринкової

економіки.

КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР планує сформувати спеціальний фонд за рахунок зростаючого попиту та платні послуги. Нині в тренді ведення здорового способу життя у зв'язку з високим рівнем зайнятості міського населення. Відобразимо кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку платних послуг в ДЮСШ при відвідування індивідуальних занять (груп).

Згідно наших розрахунків ДЮСШ надає платні послуги з проведення групових занять з фігурного катання на ковзанах та хокею з шайбою а також видає в тимчасове користування спортивне спорядження (прокат).

Таблиця 3.5 – Бухгалтерський облік платних послуг в ДЮСШ

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	дебет	кредит
1. Нарахована плата за проведення групових занять фігурного катання та хокею з шайбою	8111	7111
2. Надійшла оплата за відвідування груп на спеціальний реєстраційний рахунок установи	3131	8111
3. Надійшла оплата за послуги в касу ДЮСШ	301	8111
4. Зараховано кошти з каси на спеціальний реєстраційний рахунок	323	301
5. Погашена заборгованість за надані послуги у листопаді через касу	301	8111
6. Зараховано кошти з каси на спеціальний реєстраційний рахунок	323	301
✓ нараховано зарплату тренерів	8111	661
✓ нараховано єдиний внесок на соціальне страхування	8112	651
✓ проведено інші витрати	811	3131

Таким чином, основними складовим формування спеціального фонду ДЮСШ за рахунок платних послуг виступають наступні фактори: витрати на оплату праці тренерів; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування на використане обладнання, устаткування, приміщення; матеріальні витрати; інші витрати. Враховуючи те що ДЮСШ є бюджетною,

тобто неприбутковою установою, прибуток не планується.

Кошти, отримані від надання платних послуг, відносять в бухгалтерському обліку БУ до складу спеціального фонду кошторису (перша група надходжень). Обов'язковою умовою в бухобліку ДЮСШ також є, проведення нарахувань оплати за послуги та відображення їх по мірі надходження коштів на рахунок.

РОЗДІЛ 4. ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБҐРУНТУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ З ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЮСШ

Основним завданням бухгалтерського обліку та аналізу у процесі фінансово-економічної діяльності ДЮСШ є раціональне використання бюджетних коштів за цільовим призначенням, забезпечення достовірного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерській документації. Менеджмент поточних витрат є важливою складовою частиною організації обліку та аналізу спеціального фонду ДЮСШ. Управління доходами та витратами досліджуваного КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР передбачає:

- організацію процесу обліку доходів та поточних витрат в цілому та за окремими елементами витрат, що формує інформаційний базис для прийняття ефективного управлінського рішення;
- аналіз руху грошових коштів – дозволяє оцінити якісний стан витрат обігу, доцільність операційних витрат по наданню додаткових послуг, що не передбачені бюджетними програмами, але користуються попитом серед населення;
- здійснити прогнозування витрат по наданню послуг, яке передбачає визначення граничних розмірів окремих елементів витрат ;
- визначити мінімальні і максимальні межі витрат розширення сфери платних послуг, тобто вибрати оптимальний варіант формування спеціального фонду, який максимально відповідає досягненню цільового розміру доходу з метою розширення сфери діяльності ДЮСШ ;
- контролювати та оперативно управляти видатками.

Видаткова частина кошторису БУ потребує дотримання особливих вимог,

пов'язаних з специфікою її діяльності:

- бюджетна установа є неприбутковим суб'єктом господарювання, тому загальна сума приросту витрат обігу не може перевищувати загальну суму приросту доходів, які є умовою беззбитковості діяльності БУ в частині надання платних послуг. Максимізація отримуваного доходу досягається за умови рівності граничних витрат з граничними доходами;

- мінімальний рівень витрат обігу (середніх витрат) досягається при такому об'ємі платних послуг ДЮСШ, коли граничні витрати обігу за своєю величиною відповідають середнім витратам. Такий об'єм діяльності є оптимальним;

- не завжди зниження витрат обігу свідчить про ефективну діяльність закладу, оскільки це може привести до зниження якості послуг і, як результат, падіння попиту споживачів, зниження обороту по реалізації послуг, збільшення рівня витрат і втрат доходу.

Отже, сукупність витрат визначає мінімально необхідний їх розмір на здійснення діяльності. Зниження рівня витрат обігу та доходу в ДЮСШ може виникнути в результаті зниження гранично необхідного рівня попиту на послуги фізичної підготовки та активного відпочинку та відтік споживачів.

Розмір витрат залежить від об'єму ресурсів, які забезпечують певний граничний об'єм діяльності закладу. Бюджетна установа має прагнути використати такий набір чинників надання платних послуг, який забезпечує один і той же об'єм доходу з найменшими витратами на їх використання. Тому обґрунтування витрат потребує визначення різних варіантів розрахунку використання ресурсів і вибору економічно вигідного. Отже, стратегія менеджменту витрат обігу має бути спрямована на їх оптимізацію.

Витрати, пов'язані з діяльністю ДЮСШ, не можна розглядати як твердо фіксовані величини або сферу, що не допускає дії. Витрати обігу можуть бути і

повинні стати об'єктом управління. Якщо вдасться зменшити їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів надання послуг, якості обслуговування, то створюється можливість збільшення доходів.

В процесі дослідження підтверджено, що принципи і методи внутрішньогосподарського обліку БУ розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів. Управлінська інформація не підлягає публічності та розголошенню, як правило складає комерційну таємницю, а її користувачами є менеджери установи.

Проведені аналітичні дослідження дають підстави стверджувати, що управлінський облік та аналіз діяльності БУ носить характер внутрішнього використання, конфіденційності, контролю оцінки поточних та майбутніх результатів діяльності структурних підрозділів та діяльності установи загалом із метою оперативного менеджменту. Обґрунтовано перспективу впровадження управлінського обліку; визначено можливості розширення повноважень виконавців державних цільових програм в бюджетному менеджменті та підвищення їх зацікавленості у впровадженні управлінського обліку у діяльність установ; формування стратегії бюджетного процесу в Україні згідно потреби бюджетного менеджменту.

За результатами аналітичного дослідження використання бюджетних коштів за період 2019-2021 рр. змодельована ситуація визначення доходу (max) від надання платних послуг на основі оптимізації витрат (min) та проаналізовано варіанти фінансових наслідків для останнього з метою беззбитковості діяльності ДЮСШ та формування спеціального фонду. Оптимізація витрат та доходу від надання платних послуг прорахована за допомогою симплекс-методу (модуль економіко-математичного лінійного програмування за допомогою MS Excel). Беззбитковість надання послуг (встановлено обсяг оптимальної кількості вихованців щоб досягнути рівноваги «витрати = доходи» при наданні платних послуг поза бюджетною програмою).

Встановлено перелік платних послуг для досліджуваного КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР: прокат спортивного спорядження, індивідуальні та групові заняття з фігурного катання на ковзанах; групові заняття з хокею на ковзанах з шайбою; майстер-класи з питань фізичної культури тренерів вищої категорії; розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять для тренерів-початківців. Встановлено, що кожна з перерахованих платних послуг, для досягнення беззбитковості, має надавати послуги вихованцям у відповідній кількості – 27 чол., 14 чол., 15 чол., 15 чол., 15 чол.

Визначено, що важливим етапом реформування системи бухгалтерського обліку БУ є процес прийняття і реалізації управлінського рішення з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного аналітичного дослідження можна зробити подальші висновки:

1) Державні установи, як розпорядники бюджетних коштів виступають основними учасниками бюджетного процесу країни: що пов'язано зі складанням, розглядом, затвердженням, виконанням та контролем за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи у процесі своєї господарської діяльності перерозподіляють фінансові ресурси країни, виступаючи у ролі отримувача і постачальника ресурсів. Законодавчим фундаментом для БУ виступають загальногосподарські нормативні документи Верховної ради України, Кабінетом міністрів України тощо і, узгоджуються в ДКСУ.

2) Організація обліку доходів та витрат БУ здійснюється згідно Бюджетного кодексу України та НП(С)БОДС. На систему обліку в БУах значний вплив має специфіка їх діяльності, як неприбуткової установи, що виконує державні функції в частині: освіти, науки охорони здоров'я тощо. Регулювання бухгалтерського обліку на різних рівнях здійснюється згідно чинних нормативно-правових та законодавчих актів, які враховують специфіку діяльності таких установ та дають змогу реалізувати державний контроль за збереженням та ефективним використанням державного майна.

3) Спеціальний фонд БУ згідно Податкового кодексу України поділяє доходи (код бюджетної класифікації 25000000 «Власні надходження БУ») на дві групи: доходи від обмінних операцій (доходи, отримані від реалізації товарів (робіт, послуг); доходи від необмінних операцій (трансфери, кошти від інших суб'єктів господарювання). Власні доходи бюджетних установ мають виконувати доповняльну функцію щодо бюджетних асигнувань і забезпечувати виконання основних завдань зазначених суб'єктів господарювання щодо непокриття доходами загального фонду. З огляду на активне включення

бюджетних установ у «виробничу» діяльність, зокрема у процес надання платних послуг, зазначена категорія доходів набуває дедалі вагомішого значення серед інших об'єктів обліку. Облік витрат розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій ведеться на рахунках Клас 8: оплата праці – на субрахунках 8011, 8111; відрахування на соціальні заходи – на субрахунках 8012, 8112; матеріальні витрати – на субрахунках 8013, 8113; амортизація – на субрахунках 8014, 8114; фінансові витрати – на субрахунку 8311; інші витрати за обмінними операціями – на рахунках 82 «Витрати з продажу активів» та 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

4) Саме доходи і витрати виступають чи не найважливішими показниками фінансово-господарської діяльності БУ, оскільки виступають основою для визначення результатів виконання кошторису БУ та його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів. На сьогодні нормативно-законодавча база, яка покликана врегулювати відносини у сфері планування, формування, використання, обліку та контролю коштів спеціального фонду БУ є не до кінця врегульованою. Проведене аналітичне дослідження доходів та видатків за 2019-2021 рр. дає можливість стверджувати про нормальність заповнення загального фонду в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», це підтверджується коефіцієнтами обороту з надходження та використання коштів, які наближуються або більші одиниці. Аналіз кошторису КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту», як БУ характеризує кількісну та якісну зміну й відхилення від планових показників, які відбуваються за досліджуваний період, що має вагоме значення для ефективного контролю, планування та вдосконалення діяльності МДЮСШ на перспективу з використанням економко-математичних методів.

5) Встановлено, що в досліджуваному КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» у зв'язку з підвищеним попитом населення існує потреба введення платних послуг на проведення: індивідуальних та групових занять по

фігурному катанню на ковзанах; групових занять з хокею на ковзанах з шайбою; майстер-класів з питань фізичної культури тренерів вищої категорії; розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять для тренерів-початківців. На основі аналітичного дослідження ефективності використання бюджетних коштів за останніх три роки та з допомогою матриці економіко-математичної моделі оптимізації витрат та доходу (симплекс-метод вирішення задачі лінійного програмування) встановлено, що мінімальна собівартість послуги становить в середньому 6064,63 гривень на місяць, а максимальна сума доходу 9585,99 гривень. За допомогою даного методу здійснюється скерований рух по опорних планах з метою пошуку оптимального розв'язку. Симплекс-метод використовують для поступового наповнення спеціального фонду установи з елементами моніторингу ринку оздоровчих послуг та на основі використання маркетингових інструментів. Основними складовим формування спеціального фонду ДЮСШ від платних послуг виступають наступні фактори (без планування прибутку): оплата праці тренерів; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; матеріальні витрати; інші витрати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біла О.Г. Фінанси підприємств: навч. посіб. Львів: Магнолія-2006, 2008. 383 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В. Облік у БУах: підручник. К. : КНЕУ, 2010. – 476 с.
4. Чухліб А.П., Кабушкін Ю.П. Сутність і природа витрат на виробництво. Фінанси України. 1997. №9. С.30–34.
5. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.А. Подолянчук. К., 2009. 21 с.
6. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под. ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. Финансы и статистика, 1996. 560 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>
8. Продиус Ю.И. Экономика предприятия: учеб. пособ. Харьков: Одиссей, 2004. 416 с.
9. Савенко О.Л. Економічний механізм державного регулювання доходів населення в ринкових умовах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.02.03 / О.Л. Савенко; Н.-д. екон. ін-т М-ва економіки та з питань європ. інтегр. України. К., 2002. 16 с.

10. Сідун В.А. Економіка суб'єкта господарювання: навч. посіб. / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В.В. Сопко. – 3-тє вид. перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2000. 578 с.
12. Сухарський В.С. Менеджмент: теорія, методологія, практика: моногр. Тернопіль: Астон, 2002. 416 с.
13. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством. Держава та регіон. Сер. «Економіка та підприємництво». Запоріжжя: Вид-во Класичного приватного університету. 2009. № 7. С. 221–225
14. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного суб'єкта господарювання в умовах розвитку ринкових відносин. Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. 2008. Вип. 18.6. С. 117–123.
15. Бойчик І.М. Економіка суб'єкта господарювання: навч. посіб. 2-ге вид., доповн. і переробл. К.: Атіка, 2006. 528 с.
16. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2002. 131 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: Рута, 2006. 832 с.
18. Облік у БУах : навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.
19. Микитюк Л. Деякі аспекти системного підходу до вивчення витрат. Економіст. 2006. № 4.
20. Зубілевич С.Я. Облік і звітність доходів і видатків: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Український державний універ-т водного господарства та природокористування. К., 2004. 29 с.
21. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студентів ВНЗ. К.: Книга, 2004. 544 с.

22. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку. Науковий вісник НУБіП України: збірник наукових праць. 2010. Вип. 154, ч. 3. URL: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf.
23. Орлов О.А. Планування діяльності промислового суб'єкта господарювання: Підручник. К.: Скарби, 2002. 336 с.
24. Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підручник; за ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Вища шк. Знання, 1997. 743 с.
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення 29.12.2022)
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення 29.12.2022)
27. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: Монографія. Х.: ВД «Інжек», 2006. 368 с.
28. Гільорме Т.В., Лень А.В. Організація обліку доходів БУ в умовах законодавчих змін. Економіка і суспільство. 2017. №10. С. 722-729. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/123.pdf
29. Гуріна Н.В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. 2015. Випуск 12. Частина 1. С.203-205. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_12/51.pdf
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text> (дата

звернення 30.12.2022 р.)

31. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254. (дата звернення 29.12.2022)

32. Левицька О.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку. Економічний аналіз. 2008. № 2. С. 361–369.

33. Лемішовський В.І. БУ: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка»; ред. В.І. Лемішовський. 3-є вид., доп. і перероб. Львів: Інтеллект-Захід, 2008. 1120 с.

34. Шинкаренко О.М., Мичак Н.О. Особливості методики аналізу доходів і видатків БУ. Торгівля, комерція, підприємництво. 2013. № 15. С.198-203.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт від 29.12.2011 № 1798. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text>

36. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку БУ та порядку їх складання: наказ № 100 Державної казначейської служби України «» від 06.10.2000 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», наказ Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

38. Панченкова Ю.В. Економічна суть доходів основної діяльності промислового суб'єкта господарювання. Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.10. с.239-248.

39. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки:

розпорядження Кабінету міністрів України № 415-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (дата звернення: 30.12.2022).

40. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1809-12>.

41. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у БУах: Методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

42. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством. Держава та регіон : наук.-виробн. журнал. Сер.: Економіка та підприємництво. Запоріжжя: Вид-во Класичного приватного університету. 2009. № 7. С. 221-225.

43. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

44. Канєва Т. В. Облік доходів і видатків спеціального фонду БУ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. Київ, 2002. 21 с.

45. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0291-13#Text>

46. Ловінська Л.Г., Калюга Є.В. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного. Фінанси України. 2012. № 10. С. 84-96.

47. Supriya Guru Public Expenditure: Meaning, Importance, Classification and Other Details. URL: <http://surl.li/eiitk>

48. Organisation for Economic Cooperation and Development (1993). Accounting for what? The value of accrual accounting to the public sector, PUMA, Paris.
49. Norvald Monsen Public Sector Accounting: Democratic control of public money by using administrative cameralistics / Norwegian School of Economics and Business Administration Department of Accounting, Auditing and Law. January 2010.
50. James L. Chan International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues. URL: <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>.
51. Sabrina Bellanca, Loredana Cultrera & Guillaume Vermeylen Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. Research in World Economy. 2015. Vol. 6. № 3.
52. Adriana Bruno. Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy. Open Journal of Accounting. 2014. № 3. P. 38–44.
53. Jovanović Tatjana. Should Slovenia Transform the Accounting in Public Sector? International Public Administration Review. 2015. Vol. 13. № 3–4.
54. Jovanović Tatjana. Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia. HKJU – CCPA. 2015. № 15(4). P. 791–814.
55. Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori. Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape. Financial Accountability & Management. 2016. № 32(1). P. 0267–4424.
56. Brusca I., Caperchione E., Cohen S., ManesRossi F. (2018). IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing. In: Ongaro E., Van Thiel S. (eds) The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe. Palgrave Macmillan, London.
57. Білецька О.Р. Фінансовий аналіз діяльності БУ. URL: <http://dspase.tneu.edu.ua/bitstream/>

58. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора 9 «Дохід від операцій обміну». URL: www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf.

59. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>.

61. Єсіна В. О. Конспект лекцій з дисципліни «Оптимізаційні методи і моделі» (для студентів всіх форм навчання за напрямом підготовки 6.030504 – Економіка підприємства); Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. 64 с.

62. Ланова О.М. Засади економічного аналізу діяльності закладів бюджетної сфери. Економічний простір. 2015. №97. С.192-201.

63. Про бюджетну класифікацію: Мінфін України; Наказ, Класифікація, Структура від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Фінансовий результат діяльності КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР, грн

Назва рядка	Код рядка	2019	2020	2021
I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ:				
ДОХОДИ:				
Доходи від обмінних операцій:				
Бюджетні асигнування	02010	4057757	5853567	5569033
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	02020			4350
Доходи від продажу активів	02030			
Фінансові доходи	02040			
Інші доходи від обмінних операцій	02050			
Усього доходів від обмінних операцій	02080	4057757	5853567	5573383
Доходи від необмінних операцій:				
Податкові надходження	02090			
Неподаткові надходження	02100			
Трансферти	02110			
Надходження до державних цільових фондів	02120			
Інші доходи від необмінних операцій	02130	66 375		
Усього доходів від необмінних операцій	02170	66 375		
Усього доходів	02200	4124132	5853567	5573383
ВИТРАТИ:				
Витрати за обмінними операціями:				
Витрати на виконання бюджетних програм	02210	3958659	5888272	5411723
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	02220			2590
Витрати з продажу активів	02230			
Фінансові витрати	02240			
Інші витрати за обмінними операціями	02250	119806	53912	146926
Усього витрат за обмінними операціями	02290	4078465	5942184	5561239
Витрати за необмінними операціями:				
Трансферти	02300			
Інші витрати за необмінними операціями	02310	65535		
Усього витрат за необмінними операціями	02340	65535		
Усього витрат	02380	4144000	5 942 184	5561239
Профіцит/дефіцит	02390	-1986800	-88617	12144

Таблиця А.2 – Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР, грн

Стаття	Код рядка	2019	2020	2021
Витрати на оплату праці	2820	3150903	4691923	4317550
Відрахування на соціальні заходи	2830	694011	1042246	990446
Матеріальні витрати	2840	89785	63433	79673
Амортизація	2850	23960	90670	26644
Інші витрати	2860	119806	53912	146926
Усього	2890	4078465	5942184	5561239

ДОДАТОК Б

Додаток 3
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського
обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової
звітності»

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2022	01	01
Установа	Комунальний позашкільний навчальний заклад "Міська дитячо-юнацька спортивна школа із зимових видів спорту" Дніпровської міської ради	за ЄДРПОУ	38114032	
Територія	Новокодацький	за КАТОГПТ	UA12020010010350200	
Організаційно-правова форма господарювання	Комунальна організація (установа, заклад)	за КОПФГ	430	
Орган державного управління	Міністерство молоді та спорту України	за КОДУ	11087	
Вид економічної діяльності	Освіта у сфері спорту та відпочинку	за КВЕД	85.51	
Одиниця виміру: грн				
Періодичність: річна				

**Звіт
про рух грошових коштів
за 2021 рік**

Форма №3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:		-	-
бюджетні асигнування	3000	5569033	-
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	4350	-
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	-	-
Інші надходження	3090	117710	-
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	5691093	-
Витрати за обмінними операціями:		-	-
витрати на виконання бюджетних програм	3100	5422107	-
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	2590	-
		-	-
витрати з продажу активів	3115	-	-
інші витрати за обмінними операціями	3120	146926	-
Витрати за необмінними операціями:		-	-
трансферти, з них:	3125	-	-






ДОДАТОК В**Таблиця В.1 – Розрахунок вартості платних послуг в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР**

Вид платних послуг	Постійні витрати, грн	Змінні витрати, грн	Вартість послуги на місяць, грн	Кількість вихованців, чол	Вартість послуги на 1 вихованця, грн	Змінні витрати на 1 вихованця, грн	Беззбиткова кількість вихованців
Прокат спортивного спорядження	2071,0	8240,00	10311,00	30	350	274,66	27
Індивідуальні заняття з фігурного катання на ковзанах	3183,2	12711,00	15894,16	40	540	317,77	14
Індивідуальні заняття з хокею з шайбою	3146,1	12562,00	15708,12	40	530	314,05	15
Майстер-класи з питань фізичної культури	2767,0	11050,00	13817,00	40	460	276,25	15
Розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять	2411,0	9745,00	12156,00	40	400	243,62	15

ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1 – Матриця економіко-математичної моделі оптимізації витрат на платні послуги в КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР для формування спеціального фонду

№	Змінні	Види витрат					Обмеження		
		Оплата праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Матеріальні витрати	Інші витрати	Ліва частина	Знак	Права частина
	Найменування обмежень	x ₁	x ₂	x ₃	x ₄	x ₅			
	Значення змінних, грн	0,770	0,170	0,005	0,011	0,009			
	<i>I. Платні послуги</i>								
1	Прокат спортивного спорядження	7500	1650	421,0	180,00	560	6064,63	≥	6700
2	Індивідуальні (групові) заняття з фігурного катання на ковзанах	11328	2492,16	691,0	415,00	968	9162,96	≥	11000
3	Індивідуальні заняття (групові) з хокею з шайбою	11196	2463,12	683,0	410,00	956	9056,18	≥	10000
4	Майстер-класи з питань фізичної культури	9850	2167	600,0	360,00	840	7967,41	≥	9100
5	Розроблення комплексу фізичних вправ для індивідуальних занять	8800	1936	475,0	285,00	660	7116,57	≥	6800
	<i>II. Обмеження витрат</i>								
6	min	0,770	0,170	0,005	0,011	0,009	0,622	≥	0,965
7	max	0,800	0,190	0,017	0,024	0,029	0,649	≤	1,036
	<i>III. Сума витрат</i>								
8	Оплата праці min	1					0,770	≥	0,77
9	Оплата праці max	1					0,770	≤	0,79
10	Відрахування на соціальні заходи min		1				0,170	≥	0,17
11	Відрахування на соціальні заходи max		1				0,170	≤	0,18
12	Амортизація min			1			0,005	≥	0,005
13	Амортизація max			1			0,005	≤	0,015
14	Матеріальні витрати min				1		0,011	≥	0,011
15	Матеріальні витрати max				1		0,011	≤	0,022
16	Інші витрати min					1	0,009	≥	0,009
17	інші витрати max					1	0,009	≤	0,029
	Мінімальна собівартість послуги, грн.	7500	1650	421	180	560		min	6064,63
	Максимальна вартість послуги, грн	11328	2493	692	420	968		max	9585,99



КОМУНАЛЬНИЙ ПОЗАШКІЛЬНИЙ
НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД «МІСЬКА ДИТЯЧО-ЮНАЦЬКА
СПОРТИВНА ШКОЛА ІЗ ЗИМОВИХ ВИДІВ СПОРТУ»
ДНІПРОВСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ

49068, м. Дніпро, вул. Набережна Заводська, 53, email: mdyssch.zima@ukr.net тел.735-25-34; 735-25-32

НАКАЗ

25.10.2021р.

м. Дніпро

№ 56-0Д

Про Порядок надання платних послуг

КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР

Керуючись Постановою Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 №796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належить до державної і комунальної форми власності» (зі змінами), Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 23.07.2010, згідно з Порядком та умовами надання платних послуг закладами фізичної культури та спорту, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, затвердженого спільним наказом Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 28.08.2009 №3042/1030/936, Переліком платних послуг, які можуть надаватися закладами фізичної культури та спорту, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, затвердженого постановою кабінету Міністрів України від 14.04.2020 №356, наказу Департаменту гуманітарної політики Дніпровської міської ради «Про затвердження методичних рекомендацій з організації платних послуг» від 05.10.2021 року, керуючись п.п.7.2.Статуту Комунального позашкільного навчального закладу «Міська дитячо-юнацька спортивна школа із зимових видів спорту» Дніпровської міської ради, затвердженого від 16.11.2016 № 265

НАКАЗУЮ :

1. **ЗАТВЕРДИТИ** з 25 жовтня 2021 року методичні рекомендації щодо порядку організації платних послуг у закладах, підпорядкованих департаменту гуманітарної політики Дніпровської міської ради.

2. **ЗАТВЕРДИТИ** Положення про надання платних послуг Комунального позашкільного навчального закладу «Міська дитячо-юнацька спортивна школа із зимових видів спорту» Дніпровської міської ради, що додається.
3. Заступнику директора з НТР Гребневій А.Л. ознайомити всіх працівників під особистий підпис з цим наказом.
4. Інструктору-методисту Медіній І.А. оприлюднити зміст наказу відповідно законодавства на офіційному сайті Дніпровської міської ради на сторінці КПНЗ «МДЮСШ із зимових видів спорту» ДМР.
5. Контроль за виконанням наказу залишаю за собою.

Директор



Анатолій ФОТЕСКУ

З наказом ознайомлені:

Заступник директора з НТР

А.Л. Гребнева

Головний бухгалтер

О.Ю. Равська

Інструктор-методист

І.А. Медіна