

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

**(на матеріалах Великокучурівської сільської ради Чернівецького району
Чернівецької області)**

Студентки 2 курсу заочної
форми навчання спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Боднар
Ганни
Вікторівни

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	
1.1. Сутність доходів та витрат суб'єктів державного сектору.....	9
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів та витрат суб'єктів державного стану в умовах воєнного становища.....	17
Висновки за розділом 1.....	21
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У ВЕЛИКОКУЧУРІВСЬКІЙ СІЛЬСЬКІЙ РАДІ	
2.1 Організація обліку доходів та витрат Великокучурівської сільської ради.....	22
2.2 Система синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат суб'єкта державного сектору.....	29
2.3 Облік доходів та витрат в середовищі українських цифрових технологій для суб'єктів державного сектору.....	35
Висновки за розділом 2.....	41
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧУННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ВИТРАТАМИ ВЕЛИКОКУЧУРІВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНОВИЩА	
3.1 Аналітична оцінка доходів та витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки.....	42
3.2 Удосконалення обліку доходів та витрат установ державного сектору: управлінський аспект.....	54
Висновки за розділом 3.....	60
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах воєнного стану в Україні ділянка обліку доходів та витрат установ державного сектору потребує особливої уваги, оскільки вона є досить важливою в умовах обмеженості фінансування, а також постійно потребує пильного фінансового моніторингу за раціональним та цільовим споживанням бюджетних асигнувань та власних надходжень. Останнє слугує фундаментом обліку, оскільки сприяє ефективному та повноцінному існуванню установ державного сектору в цілому. Специфіка функціонування установ державного сектору чинить вплив на методологічні аспекти обліку, адже їх функціонування носить не прибутковий характер. Сільські ради відносяться до органів місцевого самоврядування в Україні, до числа повноважень яких делеговано функції місцевого самоврядування та представництво сільських об'єднаних територіальних громад (ОТГ).

Євроінтеграційний курс України передбачає низку реформ, в тому числі й в державному секторі економіки. Першочергово мова йде про низку трансформацій в системі місцевого самоврядування, а також вагомим змін територіального характеру. В комплексному вияві такий стратегічний курс на інтеграцію до Європейського союзу передбачає децентралізацію владних структур, а також утворення ОТГ. Останні виступають важливими суб'єктами в системі місцевого самоврядування, тому формування сприятливих умов для їх ефективного функціонування стає запорукою становлення державного сектору економіки.

Збільшення спектру доходів та витрат суб'єктів державного сектору економіки України обумовлює розширення об'єктів обліку та аналізу. Все це в комплексі спонукає постійне покращення ділянки організаційно-методичних процедур в системі бухгалтерського обліку та дієвої аналітичної оцінки. Розкриття важливих проблем обліку та аналізу витрат та доходів в установах державного сектору економіки доволі поглиблено розкриваються у наукових працях вітчизняних вчених: Н.М. Акімової, К.В. Безверного,

М.І. Боднаря, Г.М. Валяник, О.Л. Канчеркова, О.М. Клименка, І.О. Кондратюка, О.І. Лондаренко, І.І. Макогон, О.М. Петрик, О.А. Сарапіна, С.В. Сірко, Н.М. Хорунжака, С.Є. Шутка та низки інших вітчизняних науковців. Вагомий доробок вчених заслуговує на увагу, проте у зв'язку з реалізацією Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі до 2025 року [21] дана ділянка потребує подальших досліджень не дивлячись на наявність численних напрацювань в даному напрямі.

Мета і задачі дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є розкриття теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів обліку та аналізу доходів та витрат суб'єктів державного сектору економіки, а також пошук шляхів щодо удосконалення досліджуваної ділянки. Відповідно, задля реалізації визначеної методи у випускній кваліфікаційній роботі передбачено вирішення низки завдань наступного змісту:

- розкрити сутність ключових категорій даного дослідження, а саме «доходи» та «витрати» із врахуванням специфіки функціонування суб'єктів державного сектору економіки;

- провести ретельну та всебічну оцінку чинного нормативно-правового законодавства з питань бухгалтерського обліку та аналізу доходів та витрат в державному секторі економіки із врахуванням міжнародного досвіду;

- дослідити систему організації та методики фінансового обліку доходів та витрат Великокучурівської сільської ради з вагомою увагою до ділянки синтетичного та аналітичного обліку об'єктів дослідження;

- розкрити сучасне українське цифрове програмне забезпечення обліку доходів та витрат в державному секторі економіки України;

- здійснити комплексний аналіз доходів та витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки як основи ефективного обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю в цілому;

- розробити конкретні шляхи щодо удосконалення ділянки обліку доходів та витрат в установах державного сектору крізь призму дієвої системи їх управлінського обліку.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та аналізу доходів та витрат Великокучурівської сільської ради, яка входить до складу Великокучурівської сільської територіальної громади та здійснює надання послуг жителям громади.

Предметом дослідження є організація та методика формування в системі обліку установи державного сектору інформації про доходи та витрати, а також особливості узагальнення інформації про них у системі звітності на базі якої здійснюється об'єктивна аналітична оцінка змін.

Методи дослідження. Методичний інструментарій проведеного у випускній кваліфікаційній роботі дослідження передбачав застосування наступних прийомів: спостереження, абстрагування, узагальнення, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, а також моделювання.

Інформаційною базою дослідження виступали реальні практичні облікові дані про доходи та витрати сільської ради, в тому числі річна фінансова звітність Великокучурівської сільської ради; низка наукових публікацій вітчизняних вчених щодо питань обліку та аналізу доходів та витрат в установах державного сектору; чинне нормативно-правове регулювання ділянки обліку доходів та витрат, зокрема НП(С)БО ДС.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у комплексній розробці, а також науковому обґрунтуванні шляхів щодо покращення системи обліку та аналізу доходів та витрат із врахуванням специфіки функціонування суб'єктів державного сектору економіки:

- обґрунтовано ефективність застосування суб'єктами державного сектору лише «методу нарахувань», який забезпечує дійсне узагальнення інформації із системи бухгалтерського обліку про хід виконання бюджетів на всіх рівнях, а також проведення об'єктивної оцінки змін витрат в контексті реалізації Стратегії реформування державного управління до 2025 року;

- запропоновано до практичного застосування на досліджуваній установі державного сектору картки аналітичного обліку доходів та витрат із

деталізацією в розрізі основних фондів фінансування, що забезпечить дієвість системи керування коштами загального та спеціального фонду;

- розроблено для використання в системі управлінського обліку спеціальної форми управлінської звітності про доходи та витрати в розрізі основних центрів відповідальної досліджуваної сільської ради, що сприятиме покращенню процесу бюджетування та визначення планових показників.

Публікації. За темою дослідження опубліковано одну наукову статтю «Особливості обліку доходів та витрат суб'єктів державного сектору» у Збірнику студентських праць. Випуск (червень, 2023). Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2023, (0,3 друк. арк.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційні робота складається із: вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій. Вона викладена на 64 сторінках, проілюстрована 17 таблицями, 16 рисунками. Список використаних джерел включає 64 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

1.1 Сутність доходів та витрат суб'єктів державного сектору

В умовах воєнного стану співпраця територіальних громад займає чільне місце, як в системі нормативної та законодавчої регламентації, так і в рамках реалізації дієвих практичних механізмів її реалізації. Саме взаємодія ОТГ сприяє поєднанню наявних потужностей та відповідного ресурсного потенціалу на основі довірливих відносин. В комплексі це сприяє розвитку інфраструктури, а також зростанню рівня ефективності функціонування громад, та покращенню якості послуг, які ними надаються. Окрім того, таке співробітництво забезпечує швидке подолання проблем, які виникають на місцевому рівні, та потребують оперативного розв'язання.

Стратегія модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [21] передбачає: побудову ефективної та комплексної системи керування державними фінансами; здійснення об'єктивного бюджетного планування та відповідно обрану перспективу; раціональну систему складання та виконання бюджету; формування цілісної інформаційно-аналітичної моделі керування державними фінансами в цілому; якісне та об'єктивне узагальнення інформації із системи обліку у звітності установ державного сектору. Окрім того в Плані заходів, в рамках реалізації зазначеної Стратегії, передбачено забезпечення впровадження *інтегрованої* системи цифровізації обліку та звітності установ державного сектору до IV-го кварталу 2025 року.

Діяльність установ державного сектору спрямована на виконання низки соціально-культурних та управлінських функцій. Створення таких установ –

це виключно юрисдикція органів державної влади, а фінансування їх діяльності здійснюється із бюджету держави, або ж місцевого бюджету. В певних випадках, фінансування можуть надходити із позабюджетних фондів. При цьому в обов'язковому порядку складаються кошториси доходів та витрат. Всі зазначені особливості визначені у Бюджетному кодексі України [1], зокрема такі установи є неприбутковими, першочергово до них належать органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Основна мета діяльності установ державного сектору носить некомерційну природу, а до їх числа відносяться заклади культури та освіти, різноманітні міністерства та відомства, владні структури. Діяльність таких установ передбачає надання населенню різноманітного спектру послуг на безоплатній основі. В ході її здійснення установи державного сектору несуть доволі суттєві витрати, як матеріального так і фінансового характеру. Такі витрати акумулюються в розрізі основних елементів протягом бюджетного періоду. На наступному етапі, здійснюється їх порівняльна оцінка із одержаними бюджетними асигнуваннями, або ж отриманими доходами установи державного сектору. На базі співставленні доходів та витрат формується результат виконання кошторису установи державного сектору.

Ефективна система обліку в державному секторі повинна забезпечити постійний та пильний моніторинг за потоками коштів із державного та місцевих бюджетів. Також, систематичного та повноцінного бухгалтерського обліку потребують результати виконання кошторисів на різних рівнях управління. Облік покликаний реалізувати спектр першочергових функцій, зокрема: управлінської та інформаційної, які в комплексі прийдуть здійсненню ретельного нагляду за діяльністю таких установ в цілому. Державний сектор відрізняється своєю специфікою, що чітко відображено в системі нормативного забезпечення обліку його структурних одиниць. На відміну від звичайних госпрозрахункових суб'єктів.

До спектру першочергових завдань, які стоять перед системою обліку в державному секторі варто виокремити сприяння комплексній та чіткій

фіксації усіх господарських операцій досліджуваних установ. Не виключенням є ділянка обліку доходів та витрат. Останні є одними із найвагоміших в ході їх функціонування. Адже постійний моніторинг правомірності та цільового характеру використання бюджетних коштів є однією із важливих складових системи бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що Стратегія модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [21] спрямована на покращення якості та об'єктивності звітної інформації із системи бухгалтерського обліку. Загалом саме таке обліково-інформаційне наповнення сприятиме ефективному управлінню державними фінансами в цілому та забезпечить побудову інноваційної моделі облікової служби.

Особливості функціонування установ державного сектору чинять вагомий вплив на сутність поняття «дохід». Адже в державній системі, значно модифікується його змістове наповнення. До питання дослідження сутності терміну «дохід» неодноразово зверталися у своїх наукових публікаціях, такі вчені, як В.С. Амбарчян, М.С. Амбарчян [24], Т.С. Яровенко, Ю.А. Гузенко, Т.О. Масіч [64] та І.В. Смирнова, Н.В. Смирнова [58], а також чимало інших дослідників. Науковці пропонують власні тлумачення одного із ключових понять в даній випускній кваліфікаційній роботі, вносячи свої власні бачення категорії «дохід». На основі оцінки існуючих наукових напрацювань нами сформовано табл.1.1, яка узагальнена в дод. А.1, та містить порівняльний аналіз підходів до трактування терміну «дохід» для установ досліджуваного сектору економіки.

Чинний нормативне регулювання ділянки визнання та класифікації доходів в системі облікових процедур регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» (НП(С)БО ДС) [4]. Згідно, із даним національним положенням доходи розмежовуються в системі обліку наступним чином: доходи, які отримані установою державного сектору за обмінними операціями та за необмінними операціями.

Перші стосуються отриманих асигнувань із бюджету на цілі установи державного сектору, а також доходів отриманих од надання послуг, чи здійснення відповідного спектру робіт. До їх числа належить оплата, що поступила від додаткових платних послуг, та низка доходів за операціями із капіталом чи реалізації майнових об'єктів. Окрім того у спектр таких доходів відносять доходи отримані од дивідендів чи роялті, тощо.

Що стосується другої групи доходів установ державного сектору, а саме доходів за необмінними операціями, то до них належать: податкові поступлення; не податкові збори; трансфери та різноманітні кошти, які поступають на реалізацію цільових програм. Також до доходів другої групи відносять поступлення до ДЦФ.

Дохід визнається установою державного сектору із врахуванням того, од здійснення якої господарської операції він був одержаний. В силу чого в НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [4] розмежовано особливості оцінки доходів, які отримані установою державного сектору од обмінних і необмінних операцій, тобто для кожного з його різновидів притаманна своя специфіка.

Для доходів, що отримані установою державного сектору від операцій обміну характерними є наступні аспекти їх оцінки [4]:

- за вартістю майна, що була одержана, або ж буде одержана в періоді;
- за низької ймовірності одержання доходу установою державного сектору, до уваги береться сума витрат, які були здійснені;
- за рівнем оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг установою державного сектору, або ж рівнем виконаних нею робіт (до уваги береться частка обсягу послуг у співвідношенні до загального їх обсягу або ж визначається частка витрат у сукупній сумі витрат установи державного сектору економіки).

У випадку, якщо доходи досліджуваних установ не можливо здійснити об'єктивну оцінку, то в такому разі вони не визнаються. Проте, у разі, якщо в подальшому його установа державного сектору одержить, то його варто оцінити за сумою, яка фактично поступила.

Що ж стосується такого виду доходів, як «інші доходи», то їх установи державного сектору оцінюють за сумою визнання. Першочергово до них належать: доходи од проведених курсових різниць, а також отримані від реалізації оборотного чи необоротного майна, тощо.

Друга класифікаційна група доходів установ державного сектору, а саме – доходи від необмінних операцій – оцінюється наступним чином:

- активи одержані од необмінних операцій відображаються в системі бухгалтерського обліку за фактичною вартістю; для випадків, коли вартісну оцінку здійснити не можливо, то таке майно фіксують за справедливою вартістю;

- сукупна сума доходу, що отримана від необмінних операцій фіксується в обліковій системі за вартістю одержаного майна, або робіт чи послуг;

- сума визнання доходу од податкових поступлень відображається за вартістю у відповідності до чинних податкових вимог;

- сума визнаного доходу від таких операцій відображається за вартістю одержаного майна, робіт чи послуг, без взяття до уваги вартості зобов'язань, що виникли од таких необмінних операцій.

Класифікація доходів у відповідності до особливостей функціонування установ державного сектору та із врахуванням чинного нормативного поля зображена нами на рис. 1.1 (дод. А.2).

Варто зазначити, що у склад доходів загального фонду установ державного сектору відносяться бюджетні асигнування, які одержані із державного та місцевих бюджетів, що є доволі важливою складовою в ході здійснення господарської діяльності досліджуваними установами. Окрім того, у їх склад відносяться, як власні поступлення так і низка поступлень із спеціального фонду тієї чи іншої установи даного сектору.

Раціонально побудова система обліку доходів в установах державного сектору передбачає комплексне та ефективне розв'язання низки першочергових завдань наступного змісту:

- систематичний моніторинг за повноцінними та вчасним поступленням фінансових ресурсів на реєстраційні рахунки;

- оперативний облік споживання одержаних бюджетних асигнувань за цільовим призначенням в ході функціонування установи;

- узагальнення облікової інформації про доходи у відповідних формах фінансової звітності (в т.ч. і консолідованої) установи державного сектору (фіксація поступлень коштів зі спеціального фонду, а також відображення даних про їх споживання), для забезпечення необхідними відомостями керівництво установи.

Паралельно із одержанням доходів установи державного сектору в ході функціонування несуть витрати, які досить суттєво різняться за своєю економічною етимологією, од витрат звичайного госпрозрахункового підприємства, тому варто приділити увагу даній категорії.

Підходи вчених до тлумачення понять «витрати» та «видатки» нами узагальнено в табл. 1.2 (дод. А.3).

Вітчизняне нормативно-правове забезпечення, про яке більш детально йтиметься у наступному параграфі даної випускної кваліфікаційної роботи, визначає особливості організації бухгалтерського обліку доходів та витрат установ державного сектору. Фундамент її формує визначена у чинному Бюджетному кодексі України [1] єдина бюджетна класифікація доходів та витрат. Щодо економічного підґрунтя розмежування витрат установ державного сектору економіки за їх видами, то в його основі лежать предметні ознаки економічного характеру. Тобто, це першочергово витрати на оплату праці працівників установ державного сектору (частка яких, за часту є найвагомішою у структурі собівартості послуг (робіт) таких установ); нарахування на заробітну плату; виплати, які здійснюються мешканцями відокремлених територіальних громад, та низка інших витрат, що виникають при здійсненні функціональних повноважень таких установ.

В системі бухгалтерського обліку важливою специфікою є те, що видатки установ державного сектору розмежовуються на такі види, як касові

та фактичні. Це першочергово обумовлено тим, що витрати на забезпечення діяльності установ державного сектору не завжди співпадають із їх витратами загалом [25, с.136].

Щодо першого виду видатків установ державного сектору, а саме «касових видатків», то до них відносять усі суми, які одержані із реєстраційних рахунків в ДКСУ чи поточних рахунків відкритих у банківських установах. Цільовим призначенням яких є витрачання у відповідності до затвердженого кошторису установи державного сектору. Сюди відносять, як готівкові так і безготівкові поступлення. За рахунок таких коштів забезпечується касове виконання бюджету, зокрема таким шляхом установа державного сектору здійснює перерахунок сум податкових платежів до бюджету, а також оприбуткування до каси готівкових сум.

Слід зазначити, що чинний Бюджетний кодекс України [1] розмежовує поняття «видатки бюджету» та «витрати бюджету». Адже останнє є більш широкою категорією аніж видатки. Оскільки «витрати установи державного сектору» – це видатки бюджету та суми коштів, якими погашається сума основного боргу, відповідно «видатки бюджету» – це суми коштів, які здійснюються на реалізацію відповідних бюджетних програм та заходів.

Відповідна сума фактичних видатків установи державного сектору – це сукупність видатків, що безпосередньо підтверджені низкою відповідних документів. Зокрема, сюди належать суми нарахованих але ще не здійснених виплат працівникам з оплати праці тощо. Такі видатки установи є підтвердженням фактичного виконання кошторису, у зв'язку з чим повинні відповідати бюджетним асигнуванням, які дана установа одержала.

Слід зазначити, що за часту сукупна сума фактичних видатків менша за суму касових. Також фактичні та касові видатки різняться періодами часу в яких вони виникають, а також відрізняються кінцевими сумами понесення.

До прикладу, це можуть бути суми витрачених матеріалів, суми податку на додану вартість (ПДВ) у вартості матеріальних цінностей, що оприбутковані та низка інших видатків.

Ефективна система бухгалтерського обліку касових видатків акумулює в собі інформаційне наповнення про касове виконання кошторису установи державного сектору. Вона всебічно сприяє обліковій фіксації залишків не використаних бюджетних асигнувань за відповідний інтервал часу. Що стосується облікового відображення фактично здійснених видатків, то воно забезпечує постійний моніторинг фактичного виконання кошторису, а також дає змогу оцінити додержання планових показників постатейно. Слід також відмітити, що в системі бухгалтерського обліку установ державного сектору обліку і тих і інших видатків здійснюють за КЕКВ.

КЕКВ, тобто коди економічної класифікації видатків установи державного сектору використовують при формуванні кошторисів РБК, а саме видаткової їх частини. Окрім того вони призначені для складання планів бюджетних асигнувань за поточними та капітальними видатками [12].

Щодо чинних НП(С)БО ДС, то ділянку обліку витрат установ державного сектору детально регламентує НП(С)БО ДС 135 «Витрати». Дане національне положення визначає класифікує такі витрати на два види:

- витрати установ державного сектору за обмінними операціями;
- витрати установ державного сектору за необмінними операціями (рис.

1.2, див. дод. А.3).

Установи державного сектору класифікують видатки за різними класифікаційними ознаками. Так, якщо до уваги беруться джерела їх покриття, то видатки розподіляють на видатки загально та спеціального фонду установи. Цілком зрозумілим є даний розподіл, оскільки він засвідчує за рахунок якого фонду вони здійснюються [57].

Доволі важливою є економічна класифікація видатків, оскільки вона сприяє правильному визначенню доходів та витрат установи державного сектору. Окрім того, саме вона забезпечує точне узагальнення облікової інформації про доходи та витрати у звітності, а також сприяє моніторингу та аналізу за їх видами (поточні та капітальні), в тому числі й в процесі використання сучасних цифрових технологій [29].

В наукових публікаціях вітчизняних вчених присутні різноманітні підходи до визначення сутності понять «доходи» та «видатки». Узагальнені підходи дослідників нами представлено в табл. 1.5 та 1.6 (див. дод. А.4).

Отже, за результатами проведеного в параграфі дослідження, варто зазначити, що доходи та витрати є ключовими об'єктами обліку для установ державного сектору. Цілком зрозуміло, що доходи потребують ретельного моніторингу та облікового узагальнення адже в умовах воєнного стану – це стає ключовим пріоритетом на довготривалу стратегічну перспективу. В свою чергу розмежування видатків на касові та фактичні забезпечує їх раціональний облік та ретельний моніторинг за витрачанням, а також об'єктивний аналіз змін як у поточному, так і в майбутньому періодах.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів та витрат суб'єктів державного стану в умовах воєнного становища

В умовах воєнного стану чинний нормативно-правовий простір, в якому функціонують установи державного сектору, постійно зазнає змін. Особливої актуальності, в силу посилення Євроінтеграційного курсу України починають відігравати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, чимало нововведень стають характерними й для Національних положень (стандартів) в державному секторі (НП(С)БОДС). В цьому процесі активну участь приймає Верховна рада України, Кабінет міністрів України, Державна казначейська служба України та низка інших міністерств та відомчих структур.

Важливим документом на шляху до вступу в ЄС, для України є Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [21]. Адже за оцінками

експертів Світового банку, чинні НП(С)БО ДС потребують удосконалення із врахуванням вимог МСБО ДС. Щодо фінансового забезпечення практичного впровадження в життя даної Стратегії, то джерелами фінансування є зокрема кошти Європейського Союзу, а також допомога міжнародних неурядових організацій. Окрім того на загальнодержавному рівні передбачено видатки на утримання відповідних установ державного сектору в контексті реалізації та впровадження Плану заходів щодо модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності до 2025 року [21].

Серед низки очікуваних для України результатів од впровадження Стратегії варто виокремити наступні:

- покращення рівня достовірності даних фінансової звітності установ державного сектору, що прямо та опосередковано чинить вплив на ефективність управління фінансовим сектором національної економіки;

- всебічне сприяння спів ставності показників звітності вітчизняних та зарубіжних установ державного сектору, що стає все більше актуальним у контексті потенційної міжнародної співпраці;

- сприяння консолідації фінансової звітності установ державного сектору, що забезпечить комплексне та узагальнення відображення реальних результатів їх господарювання, як укрупнених одиниць (зокрема ОТГ);

- забезпечення підвищення кваліфікації кадрового потенціалу облікових служб установ державного сектору економіки;

- зростання статусу головних бухгалтерів та покращення ефективності діяльності установ державного сектору в цілому [21].

Державна казначейська служба України посідає чільне місце, як важливого органу влади, що відповідає за формування нормативного поля функціонування установ державного сектору. Зокрема, це стосується правового простору організації та методики бухгалтерського обліку в державному сектору. Окрім того, ДКСУ відповідає за низку інших нормативно-правових актів щодо ділянки облікового відображення результатів господарської діяльності досліджуваних установ.

В спектр основних обов'язків установ державного сектору входить пере розподілення фінансового ресурсного потенціалу нашої держави. Окрім того вони виступають в якості одержувачів та постачальників фінансового забезпечення провадження такої діяльності [22].

Євроінтеграційний стратегічний курс України потребує пильної уваги до особливостей функціонування провідних європейських держав. Зокрема міжнародний досвід свідчить, що для установ державного сектору слід застосовувати чотири рівні регулювання системи обліку та фінансової звітності. Тому в дод. А.4 (рис. 1.3) нами узагальнена дана система із врахуванням реалій воєнного стану в Україні.

Централізовані бухгалтерії установ державного сектору відповідають за належний рівень організації бухгалтерського обліку, окрім того вони забезпечують постійний моніторинг за цільовим використанням ресурсного потенціалу, а також належним виконанням кошторисів. Щодо ділянки обліку доходів та витрат, то працівники облікового апарату керуються низкою нормативно-правових документів, які нами узагальнено й проаналізовано в табл. 1.3., яка винесена у дод. А.5.

В контексті реалізації Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [22] облік в установах державного сектору змінюється в напрямі наближення до зарубіжних облікових підходів. Проте, низка питань потребує постійного удосконалення, зокрема в умовах воєнного стану. На перший план виходить раціональний облік доходів у відповідності до вимог МСБО ДС [39].

Серед числа вітчизняних та зарубіжних вчених, які активно розкривають особливості та проблемні аспекти бухгалтерського обліку в державному секторі варто виокремити наукові напрацювання: Н.М. Акімової, К.В. Безверхого, Г.М. Валяник, Т.І. Єфіменко, Н.М. Зорій, Н.І. Колінько, Ю.А. Кузминського, Н.А. Лиско, О.М. Петрик, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак, С.Є. Шутка та інших. Зокрема дослідники звертаються до питань проблем організації обліку доходів та витрат установ державного сектору, особливий

акцент здійснюють на порівняльну характеристику НП(С)БО ДС та МСБО ДС, обґрунтовуючи важливість зарубіжних підходів. За результати проведеного дослідження чинних публікацій у відомих облікових виданнях та на шпальтах наукових збірників, нами побудовано табл. 1.4 (дод. А.6).

Також варто звернути увагу на те, що окрім чинних Законів України, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, різноманітного інструктивного матеріалу та низки інших нормативно-правових документів допомагають обліковцям тримати руку на пульсі змін періодичні видання. Саме у періодиці, доволі багато публікаційних добірок провідних практиків України, які діляться власним досвідом, або роз'яснюють існуючі новації у вітчизняному законодавстві надаючи компетентний коментар. Серед спеціалізованих періодичних видань є чимало електронних, зокрема це: Головбух: Бюджет [34], Бюджетна бухгалтерія [32] та Баланс-Бюджет [27].

На шпальтах професійних бухгалтерських газет та періодичних видань доволі активно обговорюються основні ризики, що можуть чинити опір безперешкодній реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [21] в умовах воєнного стану. Зокрема, серед їх числа слід виокремити наступні:

- відсутність належного цифрового забезпечення та інформаційних технологій, що в комплексі формують належний рівень інфраструктури для установ державного сектору (адже в умовах воєнного часу не достатньо фінансових ресурсів для їх активної та комплексної модернізації);

- недостатній рівень кваліфікації працівників державного сектору у контексті Плану заходів визначеного Стратегією, а також відсутність потрібних кадрів (адже в умовах війни, чимало людського капіталу покинуло території нашої вітчизни та перебуває за кордоном);

- досить не достатній рівень координації між Планом заходів, що визначений Стратегією щодо модернізації системи обліку та звітності в

Україні та реформуванням системи державного фінансового контролю, а також зовнішнього аудиту установ державного сектору в цілому.

Умови воєнного стану створюють чимало труднощів на шляху реалізації Стратегії реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Постійних новацій зазнає чинний нормативно-правовий простір, що регулює ділянку обліку доходів та витрат установ державного сектору. НП(С)БО ДС, у зв'язку із стратегічним курсом на входження до складу ЄС, також постійно зазнають оновлень на основі взяття до уваги вимог МСБО ДС.

Висновки за розділом 1

Специфіка функціонування установ державного сектору чинить вагомий вплив на побудову системи бухгалтерського обліку. Адже їх діяльність є неприбутковою, а для ефективного керування господарськими процесами, що відбуваються, потрібен ретельний та постійний моніторинг за сукупною сумою доходів та витрат. Перед працівниками облікової служби стоїть завдання формувати в системі обліку достовірну інформацію про доходи та витрати задля ефективного управління фінансовими ресурсами.

Сутність термінів «доходи» та «витрати» трактується з різних точок зору науковцями, що в комплексі відображає їх економічну природу, як важливих категорій в діяльності установ державного сектору. Також характеристику зазначених понять регламентує чинний нормативний простір. Також досліджувані категорії класифікуються за різними ознаками.

Науковці акцентують увагу на проблемних ділянках, та вносять свої пропозиції щодо їх покращень. Тому, попереду нашу країну чекає модернізація системи обліку та фінансової звітності для установ державного сектору. Але низка питань все рівно потребує подальших досліджень та покращень, як на рівні удосконалення синтетичного та аналітичного обліку, так і на рівні розробки в системі управлінського обліку установ державного сектору управлінських звітів про доходи та витрати.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У ВЕЛИКОКУЧУРІВСЬКІЙ СІЛЬСЬКІЙ РАДІ

2.1 Організація обліку доходів та витрат Великокучурівської сільської ради

Великокучурівська сільська рада Чернівецького району Чернівецької області відноситься до складу Великокучурівської сільської об'єднаної територіальної громади (ОТГ) Чернівецької області. В склад ОТГ входять наступні сільські ради: Великокучурівська, Тисовецька, Снячівська.

Площа Великокучурівської сільської ради складає 3043,1 га. Юридична адреса: 59052, Чернівецька області, с. Великий Кучурів, вул. Головна,1.

До складу сільської ради входять такі населені пункти, як: с. Великий Кучурів та с. Годилів. Варто зазначити, що на території зазначених сіл функціонують два дошкільні навчальні заклади, один ЗССО I-III ступенів, Годилівський НВК, музича школа, ФАП, амбулаторія практики загальної сімейної медицини, дитячо-юнацька спортивна школа, два відділення зв'язку, відділення Ощадбанку України, лісництво, ветдільниця, АП ТОВ «Великокучурівське», Придністровська дослідна станція садівництва.

Великий Кучурів – це село, центр сільської ради. Розташоване за 20 км від районного центру міста Сторожинець та 7 км від обласного центру міста Чернівці. Безпосередньо територія Великокучурівської сільської ОТГ займає площу – 10,3063 кв.км. Орієнтовно чисельність населення Великокучурівської сільської ОТГ перевищує 14 тис. чоловік; площа лісового фонду складає 2932,3971 га. Що стосується угідь аграрного призначення, то їх площа становить – 3519,97 га.

ОТГ сформована шляхом об'єднання на добровільних засадах наступних сіл: Великий Кучурів, Годилів, Глибочок, Снячів та Тисовець.

Безпосередньо с. Великий Кучурів виступає адміністративним центром Великокучурівської сільської ОТГ. В ній розташовані її органи місцевого самоврядування. правонаступником усього майна ОТГ є Великокучурівська сільська рада та обов'язків ТГ Снячівської й Тисовецької сільських рад. Головою ОТГ є сільський голова Тодеренчук В.М.

Організаційна структура Великокучурівської сільської ОТГ представлена нами на рис. 2.1.

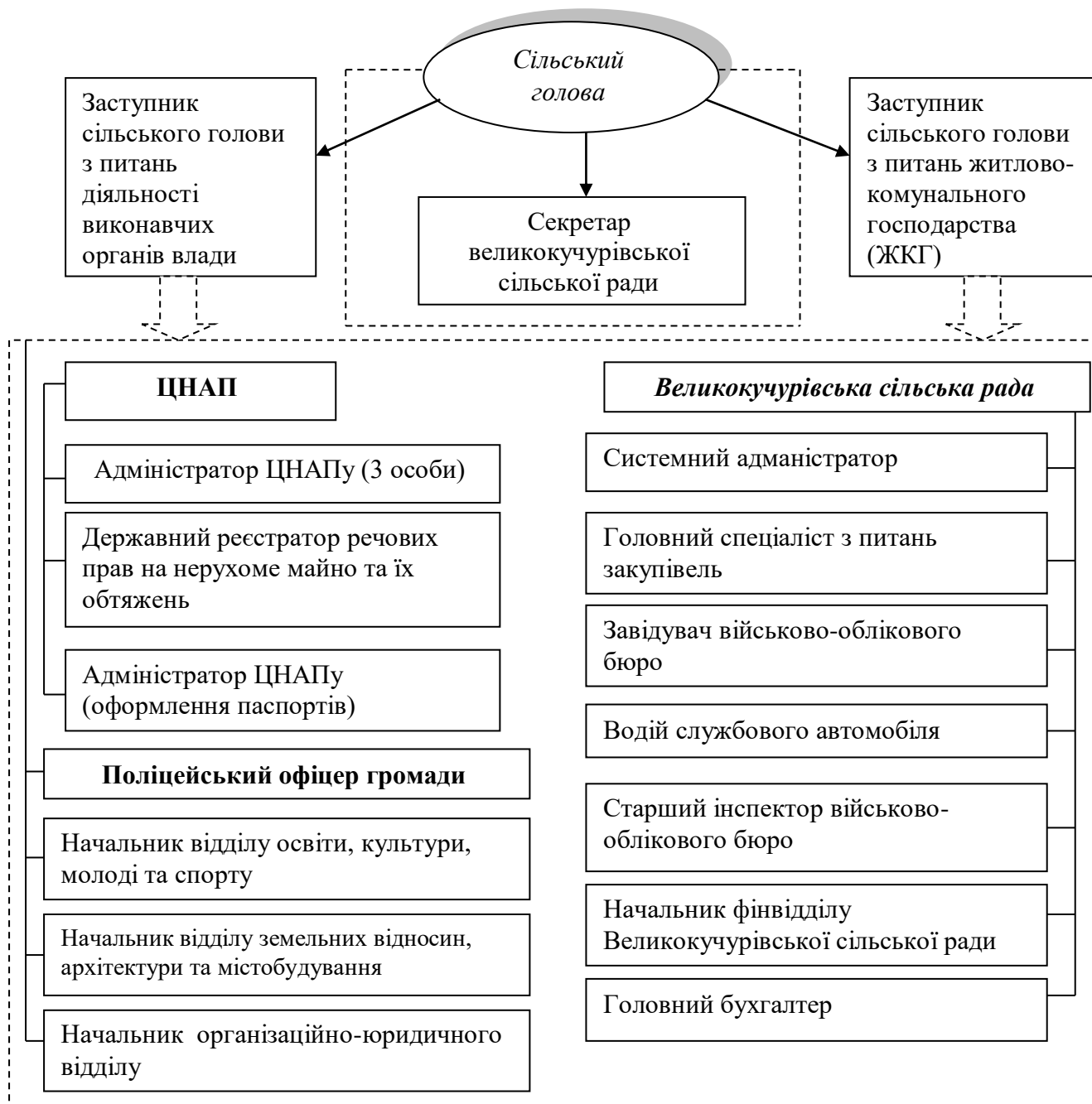


Рис. 2.1 Організаційна структура Великокучурівської сільської ОТГ

Слід зазначити, що досліджувана Великокучурівська сільська рада підпорядковується Чернівецькій ОВА, утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, а також міжбюджетних трансфертів з державного бюджету. До компетенції ОТГ входять усі питання, які здійснюються на місцевому референдумі згідно Законів України. Місце в структурі ОТГ Великокучурівської сільської ради наочно ілюструє рис. 2.1.

Варто зазначити, що ефективність функціонування Великокучурівської сільської в ході надання послуг жителям громади, визначається формою організації бухгалтерського обліку з низкою ключових завдань.

Від того на скільки правильно організовано обліковий процес в досліджуваній установі державного сектору створюється можливість ефективно керувати доходами та витратами установи.

У відповідності до Розпорядження «Про облікову політику Великокучурівської сільської ради Чернівецького району Чернівецької області» №4 від 14 січня 2021 року (додаток Б.1) ведення бухгалтерського обліку покладено на головного бухгалтера Н. Балавлюк. Вона є спеціалістом сільської ради на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби.

У відповідності до Положення про облікову політику, затвердженого Наказом Сільського голови від 14 січня 2021 року №4 (дод. Б.1) для обліку записів господарських операцій в облікових регістрах із забезпеченням їх збереження на електронних носіях та в паперовому вигляді застосовується меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку, яка регламентується Наказом МФУ №755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».

Меморіальні ордери – накопичувальні відомості у Великокучурівській сільській раді формуються не пізніше 5-го числа, що настає за звітним періодом. Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації у книзі «Журнал-голова», де облік здійснюється за субрахунками.

Складання фінансової (додатки Д.1 – Д.6), бюджетної (додатки К.1 – К.14), податкової та статистичної звітності про фінансово-економічну діяльність Великокучурівській сільської ради здійснюється на підставі даних реєстрів бухгалтерського обліку за формами, які встановлені відповідними нормативно-правовими актами України.

Бюджетним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди – квартал, рік. Звітність Великокучурівській сільської ради за такими періодами складається наростаючим підсумком із початку звітного року.

До обов'язків головного бухгалтера Великокучурівської сільської ради Н. Балавлюк входить:

- організація роботи з ведення бухгалтерського обліку в сільській раді;
- забезпечує додержання чинного законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів, а також збереження ресурсів установи;
- узгоджує з сільським головою кандидатури працівників, яким буде надано право дозвільних підписів на документах;
- здійснює моніторинг щодо відображення у системі бухгалтерського обліку усіх господарських операцій сільської ради.

Облік у Великокучурівській сільській раді повністю цифровізований в середовищі програмного продукту «Облік Ресурсів». В якому забезпечена інтеграція з такими модулями системи, як: «Облік Ресурсів» – Зарплатня, «Облік Ресурсів» – Фінанси, «Облік Ресурсів» – Кадри. Також даний цифровий продукт інтегрує дані із системи «Казна». Все це в комплексі забезпечує головного бухгалтера сільської ради необхідною інформацією.

Великокучурівська сільська рада застосовує 16 основних Меморіальних ордерів, а також один меморіальний ордер, який має типову форму, і в якому фіксуються інші господарські операції сільської ради.

Облік операцій із надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету Великокучурівської СТГ та здійснення видатків ведеться у Меморіальному ордері №2 (див. дод. Б.2). При цьому нумерація здійснюється в розрізі відповідних бюджетних програм.

Згідно з Положенням про облікову політику, затвердженого Наказом Сільського голови від 14 січня 2021 року №4 (дод. Б.1), підставою для відображення операцій сільської ради в бухгалтерському обліку є первинний документ, який фіксує факт її здійснення. Строки опрацювання та здавання документів, визначені у графіку документообігу Великокучурівської сільської ради. Вказані терміни є обов'язковими для всіх працівників.

В цілому, облікова політика Великокучурівської сільської ради згідно НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» [8] визначається, як сукупність принципів, методів та процедур, що застосовуються установою державного сектору для складання фінансової звітності. Щодо ділянки обліку доходів та витрат сільської ради, то їй притаманні певні особливості, які визначені в обліковій політиці, а саме:

- організації обліку в розрізі загального та спеціального фонду сільської ради, а також за іншими надходженнями установи;

- побудова облікової системи за КЕКВ у відповідності до чинного нормативного забезпечення, а саме Інструкції №333 [12];

- облік розрахунків за виплатами з працівниками сільської ради здійснюються у відповідності до колективного договору, а також таких документів, як: штатний розпис, накази по особовому складу тощо;

- організація обліку витрат, які стосуються амортизаційних відрахувань при списанні об'єкта основних засобів (при цьому такі витрати відображаються у місяці його списання з балансу сільської ради).

Згідно п.3 Положення про облікову політику, затвердженого Наказом Сільського голови від 14 січня 2021 року №4 (дод. Б.1) первинні документи Великокучурівської сільської ради складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо – безпосередньо після закінчення. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених в документах, несуть особи, які слали та підписали ці документи. Основні

етапи процесу документообігу у сільській раді нами представлено на рис. 2.2 (див. дод. А.8).

Систематичний комплексний моніторинг за графіком документообігу Великокучурівської сільської ради покладено на головного бухгалтера.

На ділянці організації обліку доходів та витрат Великокучурівської сільської ради важливе місце посідає кошторис. У додатках В.1, В.3, В.5 нами представлено Зведення показників спеціального фонду кошторису за 2022 рік, а в додатках В.2, В.4, В.6, В.8 – довідки про зміни до кошторису на 2022 рік; Бюджетний запит на 2023 – 2025 роки (індивідуальний (Форма 2023-2), де знаходить відображення облікова інформація про видатки за Кодами економічної класифікації видатків у 2021 – 2023 роках та витрати Великокучурівської сільської ради за напрямками використання коштів у 2021 – 2023 роках. Розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів з рахунку №UA968201720000324190000024309 сільської ради нами представлено в додатку В.7.

Розрахунок до кошторису та штатного розпису на 2023 рік по Великокучурівській сільській раді КФК 01110150 «Органи місцевого самоврядування» нами представлено в додатку В.9. Тобто сільська рада складає помісячний план використання коштів з бюджету, тобто бюджетних асигнувань (доходів). Загальний річний розпис бюджету Великокучурівської СТГ на 2021 – 2022 роки нами представлено в додатках В.10 – В.13. Також складається помісячний план видатків сільської ради.

Тобто, кошторис сільської ради є важливим планово-фінансовим документом, яким визначаються її повноваження на бюджетний період. В кошторисі так відображається розподіл бюджетних асигнувань. Щодо Розподілу виділених бюджетних асигнувань Великокучурівської сільської ради з рахунку №UA0982001720344040008000042520, то в ньому узагальнюється облікова інформація в т.ч. в розрізі РБК (одержувачів бюджетних коштів) щодо КПКВК та КЕКВ, див. дод. В.15.

На рис. 2.3 (дод. А.9) нами узагальнено основні складові кошторису установи державного сектору у відповідності до Порядку №228 [16].

Згідно Виписок з поточного рахунку (додатки Б.2, Б.13, Б.14) Великокучурівської сільської ради нараховуються доходи досліджуваної установи державного сектору. Тобто в них знаходиться узагальнення інформація про поступлення від ГРБК.

Щодо ділянки організації обліку видатків Великокучурівської сільської ради, то підставою для фіксації є такі первинні документи, як: платіжні інструкції (додатки Б.5 – Б.6, Б.12), відомості (додаток Б.7), накладні, штатні розписи (додаток Б.9), рішення виконавчого комітету сільської ради (додаток Б.18), таблиці обліку використання робочого часу тощо.

Фактичне надання сільською радою послуг, або виконання робіт фіксується у однойменному Акті, на якому ставляться підписи замовника та їх безпосереднього виконавця. Даний документ слугує підставою для відображення в системі обліку фактично понесених видатків установи.

При відрядженнях працівників Великокучурівської сільської ради основним документом, що слугує підставою для відображення витрат в обліку є Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Форма даного первинного документу затверджена Наказом МФУ №841 [19]. В обов'язковому порядку до авансових звітів працівників прикріплюються підтверджувальні документи. Це можуть бути різного року квитанції про оплату за проїзд, за харчування, сплачені рахунки за проживання тощо.

В цілому ділянка організації бухгалтерського обліку доходів та витрат Великокучурівської сільської ради чітко відповідає вимогам Положення про облікову політику, яке затверджене Наказом Сільського голови від 14 січня 2021 року №4 (дод. Б.1). Господарські операції, які стосуються фактів понесення витрат та одержання доходів фіксуються у системі облікових процедур у відповідності до первинних документів. Далі облікова інформація акумулюється у Меморіальних ордерах (див. дод. Б.2), оборотних відомостях за рахунками (див. дод. Б.19) та безпосередньо знаходиться узагальнення у

книзі «Журнал-голова». На наступному етапі відбувається узагальнення облікових даних у фінансовій звітності (додатки Д.1 – Д.15) та бюджетній звітності (додатки К.1 – К.15). Узагальнену схему облікового циклу нами подано на рис. 2.4 (дод. А.9).

2.2 Система синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат суб'єкта державного сектору

Облік у Великокучурівській сільській раді організовано на основі застосування двох методів: касового, які застосовується під час виконання бюджету, та нарахувань, що використовується сільською радою в ході діяльності, яка стосується виконання кошторису установи.

Доходи Великокучурівської сільської ради розмежовуються на доходи: за загальним та спеціальним фондом установи. До складу останніх в сільській раді відносять:

- поступлення від плати за послуги, які надає мешканцями у відповідності до основної діяльності досліджувана сільська рада;
- надходження від інших видів діяльності (наприклад надання додаткових послуг);
- благодійна допомога та поступлення в рамках грантових програм, а також сюди відносяться дарунки.

Також доходи сільської ради розмежовуються на доходи від обмінних та доходи від необмінних операцій. Доходи Великокучурівської сільської ради від обмінних операцій включають: бюджетні асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт); доходи від продажу активів.

Відповідно доходи від необмінних операцій включають: трансферти; інші доходи від необмінних операцій.

Згідно вищезазначеного у системі синтетичного обліку доходів Великокучурівської сільської ради згідно Робочого плану рахунків відкрито низку субрахунків, які нами узагальнено в табл. 2.2 (дод. А.11).

Облік доходів установи державного сектору у відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному сектору, який затверджений наказом МФУ №1203 [9] Великокучурівська сільська рада веде на рахунках класу 7 «Доходи», а саме: 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» та 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 72 «Доходи від продажу активів», 75 «Доходи за необмінними операціями».

В кредиті вищезазначених балансових рахунків сільська рада відображає суми бюджетних асигнувань, які одержані для проведення видатків, які визначені кошторисом (див. дод. В.9). Рахунки класу 7 «Доходи» призначені для фіксації на них облікової інформації про доходи, що отримані за обмінними та необмінними операціями. Аспекти їх визнання регламентує НПСБО ДС 124 «Доходи» [4].

До рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» у Великокучурівській сільській раді відкрито субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування», на якому сільська рада узагальнює облікову інформацію про доходи, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань. Які отримані для здійснення сільською радою своїх основних повноважень. За кредитом 7011 фіксують суми одержаних асигнувань із бюджету, відповідно у дебеті – узагальнюється облікова інформація про сукупну суму цільового фінансування досліджуваної установи, що:

- відноситься до складу вартості основних засобів сільської ради;
- списується із реєстраційних рахунків, у зв'язку із не використанням таких коштів сільською радою за відповідний бюджетний період;
- відноситься на фінансовий результат виконання кошторису установи.

До рахунку 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» у Великокучурівській сільській раді відкрито субрахунок 7141 «Доходи місцевого бюджету від надання послуг», який призначено для обліку доходів

сільської ради від надання послуг (виконання робіт). Відповідно до рахунку 72 «Доходи від продажу активів» у сільській раді застосовується балансовий синтетичний рахунок 7241 «Доходи місцевого бюджету від продажу майна».

У кредиті синтетичного рахунку 7241 фіксують доходи сільської ради, а в дебеті – їх списання при формуванні фінансового результату щодо виконання кошторису Великокучурівської сільської ради. Окрім того, інколи на ньому можуть фіксуватися помилково зараховані суми.

До рахунку 75 «Доходи за необмінними операціями» у Великокучурівській сільській раді відкрито наступні синтетичні рахунки:

- 7543 «Трансферти»;
- 7544 «Інші доходи за необмінними операціями».

На першому із вищезазначених синтетичних рахунків, а саме 7543 сільська рада веде облік коштів місцевого бюджету за офіційними трансфертами од органів місцевого управління. Також це можуть бути трансферти від міжнародних організацій. Окрім того, це можуть й уряди інших країн світу, що доволі актуально для України в умовах воєнного стану.

Під трансфертами – розуміють кошти, які отримують од інших органів влади, або ж урядових організацій на безповоротній та безоплатній основі, зокрема варто зазначити, що Європейський Союз робить вагомі кроки у цьому напрямі задля підтримки національної економіки.

Щодо аналітики таких доходів, до аналітичний облік трансфертів у Великокучурівській сільській раді здійснюють у розрізі кожного окремого коду бюджетної класифікації доходів установ державного сектору.

Відповідно на синтетичному рахунку 7544 «Інші доходи за необмінними операціями» у сільській раді фіксують інші доходи місцевого бюджету, що стосуються необмінних операцій. Аналітичний облік таких доходів Великокучурівська сільська рада здійснює за кожним кодом БКД.

Щодо первинних документів в яких відображається інформація про доходи Великокучурівської сільської ради, то це першочергово – Виписки з реєстраційних рахунків (додатки Б.2, Б.8 – 9, Б.13 – 14). Також доходи

загального фонду сільської ради можуть фіксуватися у актах приймання виконаних робіт (послуг), ПКО, тощо.

Також варто зазначити, що синтетичний облік доходів досліджуваної установи державного сектору здійснюють у книзі «Журнал-Головна», типова форма №308, а господарські операції щодо нарахування доходів фіксуються у спеціально визначеному Меморіальному ордері №14, який носить назву «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору».

Великокучурівська сільська рада застосовує План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який затверджений наказом МФУ №1203 [9], а також використовує типову кореспонденцію, яка нами узагальнена в табл. 2.3. та 2.5 (додаток А.12).

Також варто приділити увагу видаткам досліджуваної установи державного сектору, слід зазначити, що Великокучурівська сільська рада здійснює облік видатків у відповідності до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, яка затверджена Наказом МФУ №333, зі змінами внесеними від 30 листопада 2022 року №376 [12].

Узагальнена нами класифікація видатків досліджуваної установи державного сектору нами подана наочно на рис. 2.5, додаток А.12.

Як було відмічено у першому розділі даної випускної кваліфікаційної роботи, касовими видатками установи державного сектору вважаються ті суми які проведені ДКСУ, або ж банківськими установами з реєстраційних рахунків Великокучурівської СР (№UA23820170344260008000042520), дод. В.15 та рахунок: UA968201720000324190000024309, додаток В.14. Мова йде, як про готівкові суми, так і про безготівкові перерахування.

Щодо фактичних видатків сільської ради, то до них відносяться понесені дійсні витрати, щодо виконання кошторису (додатки В.1 – В.14).

Основні рахунки, які застосовує досліджувана установа для обліку фактичних видатків нами узагальнено в табл. 2.4, додаток А.13.

Зокрема це витрати за обмінними операціями, для обліку яких у Великокучурівській сільській раді застосовується рахунки 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» (синтетичні рахунки: 8011 – 8014), та 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» (синтетичні рахунки 8111 – 8115). Окрім того для обліку фінансових витрат сільської ради призначено рахунків 83 «Фінансові витрати» (8311). А для обліку інших витрат за обмінними операціями Великокучурівська сільська рада застосовує – рахунок 84 «Інші витрати за обмінними операціями» (синтетичний рахунок 8411).

Тоді, як витрати за необмінними операціями та трансферти фіксуються на рахунках групи 854, відповідно трансферти – на синтетичному рахунку 8541 «Трансферти», а інші витрати – на синтетичному рахунку 8542.

В дебеті вищезазначених витратних рахунків фіксують витрати, які понесла Великокучурівська сільська рада в ході бюджетного року. Всі вони фіксуються із КЕКВ та зазнають списання із дебету різних рахунків. А з кредиту проводиться систематичне закриття рахунків витрат на визначення фінансового результату виконання кошторису сільської ради (кожного кварталу відповідно).

Система аналітичного обліку видатків досліджуваної сільської ради побудована за видами послуг та робіт, які надає досліджувана установа державного сектору економіки, з деталізацією за КПК, КФК та за КЕКВ. Щодо первинних документів, підставою, в такому випадку, для працівника облікового апарату є виписки з реєстраційного рахунку в ДКСУ (2313/10 «Реєстраційний рахунок загальний фонд», облікова інформація по якому узагальнюється у Меморіальному ордері №2, додаток Б.2), штатний розпис (див. дод. В.9).

На заключному етапі облікового циклу вся узагальненна інформація із системи обліку про доходи та витрати Великокучурівської сільської ради відображається у фінансовій (див. дод. Д.1 – 14) та бюджетній звітності

(додатки К.1 – 15), а також в Пояснювальних записках до звітності (додатки Л.1 – 3).

Структура Форми №2-дс «Звіт про фінансові результати» (дод. Д.2, Д.7, Д.12) включає чотири основні розділи, а саме:

Розділ І. «Фінансовий результат діяльності», в якому інформація про доходи узагальнюється у рядках 2010 – 2200, а про витрати: 2210 – 2380.

Розділ ІІ. «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету», де узагальнюється інформація по таким показникам, як: загальні функції, громадський порядок безпека та судова влада, охорона здоров'я, освіта, соціальний захист та соціальне забезпечення (коди рядків: 2420 – 2510, крім 2430).

Розділ ІІІ. Виконання бюджету (кошторису), де у розрізі загального та спеціального фонду подається узагальнена інформація про доходи (коди рядків: 2530 – 2600), та про витрати (коди рядків: 2610 – 2790).

Розділ ІV. «Елементи витрат за обмінними операціями», в якому в розрізі основних елементів операційних витрат подається інформація про такі статті витрат, як: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші витрати Великокучурівської сільської ради (коди рядків: 2820 – 2890).

Також інформація про доходи та витрати Великокучурівської сільської ради відображається у однойменному Розділі ІХ «Доходи та витрати» Форми №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», коди рядків: 760 – 920, додатки Д.5, Д.10, Д.15.

Щодо бюджетної звітності Великокучурівської сільської ради, то узагальнена облікова інформація про доходи та витрати фіксується у Формі №2-м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду», Формі №4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду», Формі №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами», додатки К.1 – 15.

Окрім того, інформація про основні елементи витрат за обмінними операціями сільської ради узагальнюється у Розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями» Пояснювальної записки (додатки Л.1 – 3).

2.3 Облік доходів та витрат в середовищі українських цифрових технологій для суб'єктів державного сектору

У Великокучурівській сільській раді обліковий процес здійснюється із використанням меморіально-ордерної форми обліку в середовищі цифрового програмного продукту «Облік Ресурсів». Програма враховує всі особливості господарської діяльності установ державного сектору. Відповідно головний бухгалтер сільської ради за її допомогою може одержати потрібне комплексне облікове інформаційне забезпечення управління діяльністю.

«Облік Ресурсів» сприяє ефективному веденню обліку за такими ділянками, як: облік фінансово-господарських операцій; облік основних засобів та ІНМА; облік матеріальних цінностей; формування звітності (карток аналітичного обліку, меморіальних ордерів (дод. Б.2), оборотних відомостей (дод. Б.19), оборотного балансу, та форм фінансової звітності, додатки Д.1 – 14, що формуються наростаючим підсумком.

В конфігурації цифрового продукту «Облік Ресурсів» раціонально реалізовано обліку доходів та витрат з необхідною деталізацією в системі синтетичного та аналітичного обліку. Тобто у відповідності до Плану рахунків відкриті субрахунки деталізовано в розрізі загального та спеціального фонду, а також субвенцій, тощо. Щодо видатків, то на підставі факту документального понесення витрат та при формуванні проведення в системі підтягується відповідний синтетичний рахунок із КЕКВ.

Щоб вивести діалоговий режим Плану рахунків Великокучурівської сільської ради слід скористатися вкладкою на панелі швидкого доступу, дану процедуру наочно ілюструє рис. 2.6, додаток А.14. Окрім того, в цьому режимі можна вивести перегляд кодів економічної класифікації видатків.

Досить зручним налагодженням у програмі «Облік Ресурсів» є те, що в ній передбачені зразки первинних документів. Також система містить типову кореспонденцію, що слугує досить ефективним рішенням. Окрім того в ній передбачено формування Довідників. Зокрема формуються довідники в розрізі дебіторів та кредиторів. Для цього в цифровій інформаційній системі призначено вкладку «Словники».

Щодо методики відображення облікової інформації про доходи Великокучурівської сільської ради в програмі «Облік Ресурсів», то для цього передбачено вкладки:

«Облік» – «Господарські операції» – «Додати за зразком» – «Нарахування плати за надані послуги».

Далі до сформованого документу обирається кореспонденція, а із відповідного Довідника системи підтягується дебітор. Та в обов'язковому порядку фіксується відповідна сума нарахованого доходу установи.

Слід зазначити, що процедура нарахування доходів досліджуваної сільської ради здійснюється кожного місяця протягом бюджетного періоду.

В додатку А.14 на рис. 2.7, нами подано перелік здійснених Великокучурівською сільською радою господарських операцій. В системі «Облік Ресурсів», якщо всі необхідні параметри зазначені, доступний перегляд файлу, також виділивши відповідний рядок можна відобразити кореспонденцію за відповідною операцією установи державного сектору.

Щодо понесених досліджуваною сільською радою у бюджетному періоді витрат, то факт їх виникнення фіксуються у відповідних первинних документах (розрахунково-платіжних відомостях, актів на списання не фінансових активів, тощо). По завершенню місяця, або з іншого звітного періоду, до початку процедури складання звітності Великокучурівської

сільської ради головний бухгалтер здійснює процедуру списання витрат на визначення фінансового результату виконання кошторису, що ілюструє рис. 2.8 (додаток А.14).

Для того, щоб в системі «Облік Ресурсів» сформувати Меморіальний ордер 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору», слід скористатися вкладкою «Звіти», рис. 2.9 (див. дод. А.14), також його форму можна викликати скориставшись редактором електронних таблиць. Фінансова звітність Великокучурівської сільської ради формується теж за допомогою вкладки «Звіти» та «Оборотний баланс», рис. 2.10 (див. дод. А.14).

Сучасним українським програмним продуктом для установ державного сектору є програма «MASTER: Бюджетні установи». Програмний продукт призначений для комплексного обліку установ державного сектору від «MASTER: Бухгалтерія». Спеціально призначений для українського ринку, та відповідно доступний також і у хмарному режимі, що надзвичайно актуально в умовах воєнного стану.

Тому, як альтернативу пропонуємо можливість застосування даної програми у Великокучурівській сільській раді. Так, «MASTER: Бюджетні установи» містить більше десяти модулів, рис. 2.11.

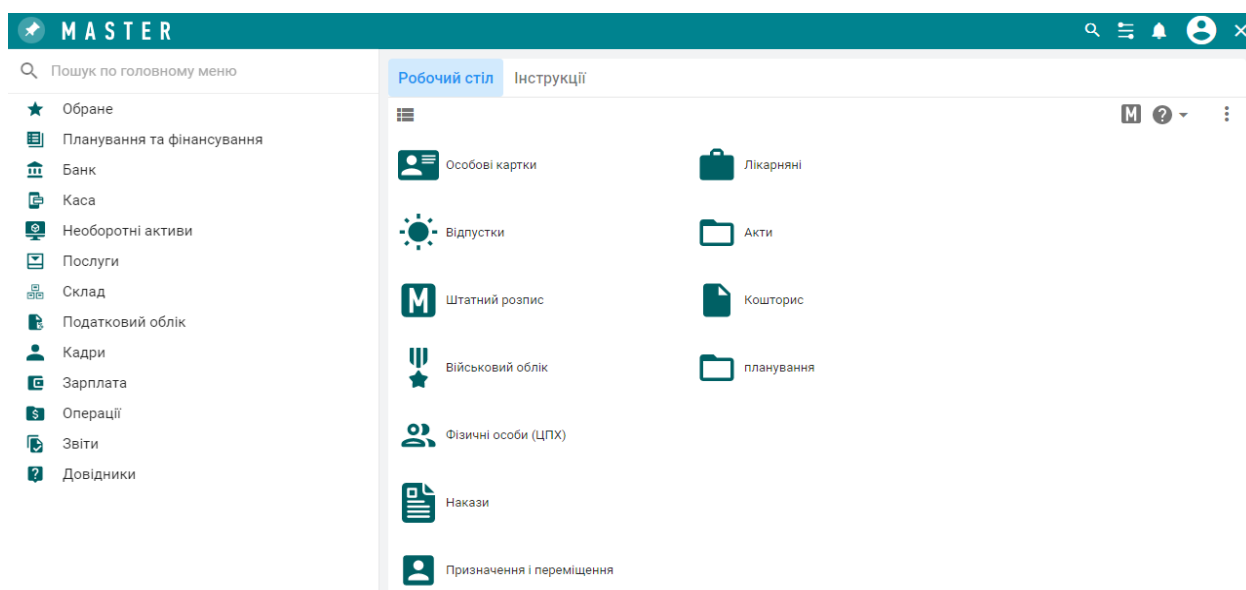


Рис. 2.11 Основні модулі системи «MASTER: Бюджетні установи»

Для ведення кошторису Великокучурівської сільської ради в програмі «MASTER: Бюджетні установи» призначений модуль «Планування і фінансування», що наочно ілюструє рис. 2.12.

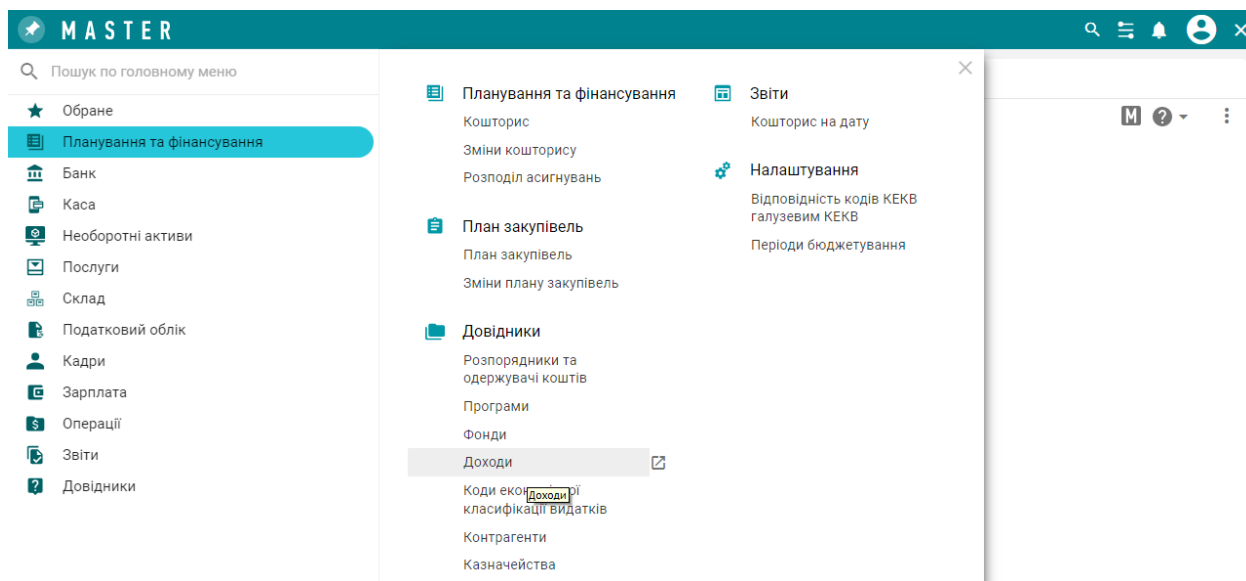


Рис. 2.12 Модуль «Планування та фінансування» в системі «MASTER: Бюджетні установи»

Даний модуль призначений для постійного моніторингу за виконанням кошторису установи державного сектору, відповідно у ньому передбачено згортання таких кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ), як: 2281; 2282; 2610; 3210, що доступне у вкладці:

«Довідники» – «Коди економічної класифікації видатків»

Також, у Довідниках можна отримати необхідну аналітику про доходи установи державного сектору, рис. 2.13.

The screenshot shows the 'Статті аналітичного обліку' (Analytical Accounting Statements) table in the MASTER software. The table has columns for 'Найменування аналітики', 'Код', 'Введення даних', 'Дебет/Кредит', 'Примітка', 'Ознака сист. рядка', 'Ознака:', and 'Рахунок для аналітики 1'. The data rows are as follows:

Найменування аналітики	Код	Введення даних	Дебет/Кредит	Примітка	Ознака сист. рядка	Ознака:	Рахунок для аналітики 1
> Податкові надходження	1	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
> Неподаткові надходження	2	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
> Доходи від операцій з капіталом	3	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
> Офіційні трансферти	4	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
Цільові фонди	5	<input checked="" type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
Надходження до Фонду соціального захисту	5007	<input checked="" type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
> Надходження до цільового фонду для забез	5008	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
Інші фонди	5010	<input checked="" type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
Цільові фонди, утворені Верховною Радою	5011	<input checked="" type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				
> Фінансування за активними операціями	6	<input type="checkbox"/>	По Дебету і Кредиту				

Рис. 2.13 Статті аналітичного обліку бюджетних асигнувань та доходів

Важливою складовою у видатків Великокучурівської сільської ради є витрати на оплату праці працівників, для обліку яких в системі «MASTER: Бюджетні установи» передбачено модуль «Зарплата», рис. 2.14.

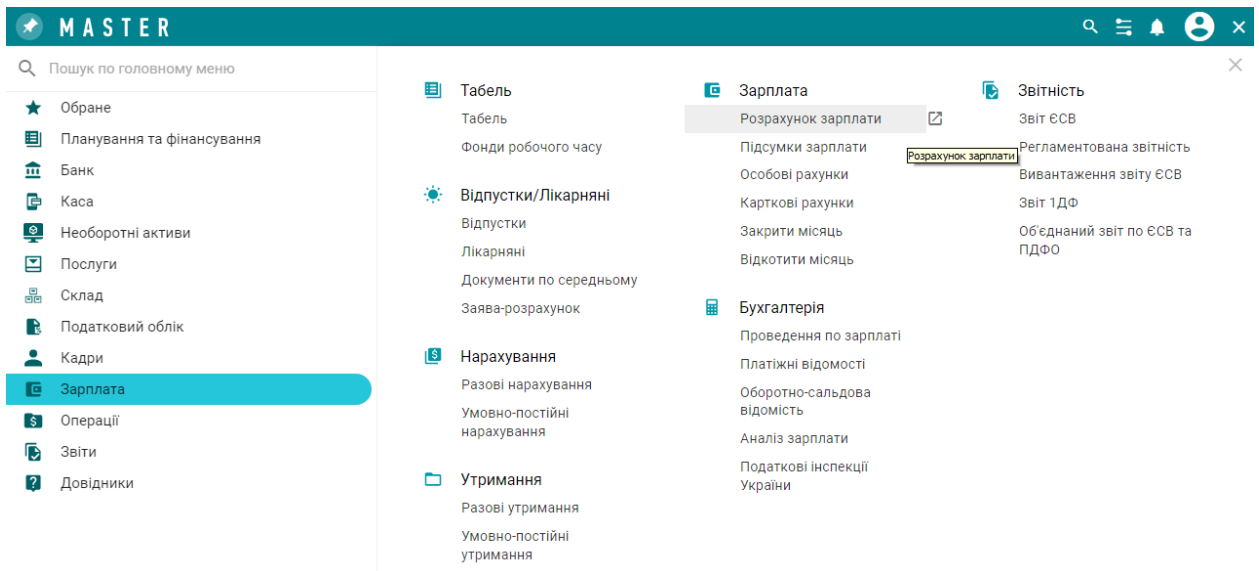


Рис. 2.14 Модуль «Зарплата» в системі «MASTER: Бюджетні установи»

В даному модулі системи передбачено: нарахування, утримання, відпустки/лікарняні, формування проведень по розрахунках за виплатами, аналіз заробітної плати, формування звітності. Режим розрахунку заробітної плати подано нами на рис. 2.15.

№ п/п	Ім'я	Розраховано	Формула
1	Умова розрахунку	1.00	<code>if(IsOklad(ZTAB.Get('KZSO')) and KDK5.Get('KK55'))=</code>
3	Планові дні по табелю	19.00	<code>ZTAB.Get('DP')</code>
6	Робочі дні по табелю	19.00	<code>ZTAB.Get('DF')</code>
11	Робочі години по табелю	152.00	<code>ZTAB.Get('CF')</code>
12	Робочі години по табелю УВАГА!	152.00	<code>ZTAB.Get('CF')</code>

Рис. 2.15 Розрахунок зарплати. Розрахункові листки за січень – листопад 2022 року

Параметри формування розрахунково-платіжної відомості в системі «MASTER: Бюджетні установи» ілюструє рис. 2.16.

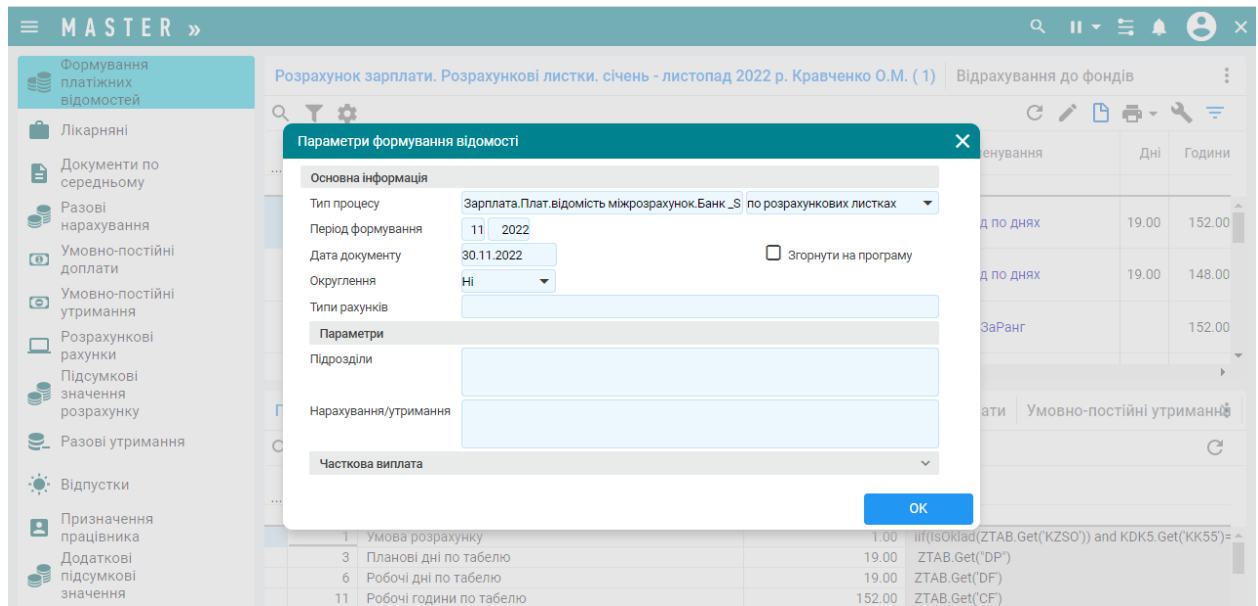


Рис. 2.16 Діалоговий режим параметрів формування відомості

Вибір примірників форм кошторису, як важливого фінансово-планового документу, для установи державного сектору в системі ілюструє рис. 2.17.

Код екземпляра	Шаблон	Стадія	Період тип	Період з	Період по	Період найменування	Сценарій	Дата останнього розрахунку	Розпорядник
2	Кошторис	У підготов	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс
4	Кошторис	У підготов	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс
7	Кошторис	На затверд	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс
9	Кошторис	У підготов	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		ШЕВЧЕНКІВСЬКА
10	Кошторис	На затверд	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс
11	Кошторис	У підготов	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс
12	Кошторис	Затверджени	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		ШЕВЧЕНКІВСЬКА
14	Кошторис	У підготов	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Підвідомча устанс
15	Кошторис	Затверджени	Рік	01.01.2023	31.12.2023	1 Січня - 31 Грудня 2023 р.	Сценарій для		Бюджетна устанс

Рис. 2.17 Режим вибору кошторису в цифровій системі «MASTER: Бюджетні установи»

Отже, відображення в системі обліку інформації про доходи та витрати Великокучурівської сільської ради є доволі важливою ділянкою облікового циклу, яка тісно пов'язана практично з усіма процесами досліджуваної сільської ради. Впровадження, альтернативного програмного продукту для автоматизації обліку забезпечить головного бухгалтера та сільського голову

необхідною інформацією про одержані доходи та понесені витрати досліджуваної сільської ради. Все це в комплексі забезпечить належний рівень фінансового моніторингу за цими ділянками облікового циклу та сприятиме оптимізації витрат установи державного сектору.

Висновки за розділом 2

Правильна та своєчасна фіксація в системі обліку інформації про доходи та витрати установи державного сектору, відіграє доволі велику роль для підвищення ефективності діяльності. А комплексна цифровізація даного процесу в середовищі сучасних українських продуктів лише підвищує рівень керованості процесів при одержанні бюджетних асигнувань, отриманні доходів та понесенні різних видів витрат.

У відповідності до чинного законодавства в сфері державного сектору, доходи – це всі податкові та неподаткові поступлення, що здійснюються на безповоротній основі. Доходи Великокучурівської сільської ради включають доходи за загальним та спеціальним фондами. Що стосується спеціального фонду досліджуваної сільської ради, то сюди належать плата за послуги, а також гранти. Витрати сільської ради розмежовуються у системі обліку у відповідності до визначених бюджетних класифікацій, які визначені чинним законодавчим простором. Витрати розмежовують на ті, які виникли за результатами здійснення обмінних та необмінних операцій.

Облік у Великокучурівській сільській раді ведеться в середовищі програми «Облік Ресурсів» та повністю здійснюється у відповідності до чинного нормативно-правового простору для державного сектору. Як альтернативний варіант, пропонуємо до запровадження український програмний продукт «MASTER: Бюджетні установи», практичне використання якого забезпечить раціональне управління доходами та витратами досліджуваної установи державного сектору.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧУННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ВИТРАТАМИ ВЕЛИКОКУЧУРІВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНОВИЩА

3.1 Аналітична оцінка доходів та витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки

Воєнний стан, а також специфіка діяльності установ державного сектору чинить вагомий вплив на хід проведення комплексної аналітичної оцінки їх діяльності. Перш за все це викликане тим, що вони є не прибутковими, а їх діяльність направлена на реалізацію функцій держави щодо задоволення соціальних, культурних та інших запитів громадян.

Безпосередньо аналітична оцінка ефективності розпорядження коштами, які надходять із державного чи місцевого бюджету досягається на основі аналізу доходів та витрат установи державного сектору. Адже саме ефективна аналітична оцінка доходів та витрат Великокучурівської сільської ради надасть змогу більш ефективніше їх використовувати установою.

Низка господарських чинників, а також система показників, які відображають поступлення, розміщення та використання фінансових ресурсів установи державного сектору за рахунок коштів загального та спеціального фондів визначають її фінансовий стан в цілому.

Метою проведення комплексної аналітичної оцінки доходів та витрат Великокучурівської сільської ради є аналіз поступлення та споживання коштів, які отримані сільською радою для здійснення її повноважень. Для реалізації визначеної мети, слід розв'язати наступні завдання, а саме:

- провести оцінку змін динаміки, складу та структури доходів та витрат досліджуваної установи державного сектору економіки;

- проаналізувати рівень виконання плану щодо поступлень у розрізі загального та спеціального фондів;

- провести порівняльний (спів ставний) аналіз касових видатків із фактичними у досліджуваній сільській раді;

- здійснити оцінку впливу чинників на відхилення ключових узагальнюючих показників, зокрема проаналізувати рівень впливу на зміну видатків на оплату праці ключових факторів;

- визначити ключові напрями щодо подолання недоліків керування доходами та витратами досліджуваної установи державного сектору;

- пошук альтернативних напрямів та шляхів для покриття джерел формування, та безпосередньо ефективного використання фінансових ресурсів сільської ради.

Всі необхідні аналітичні обчислення при оцінці доходів та витрат установ державного сектору здійснюються за даними першочергово отриманими із системи обліку. Тому в якості інформаційної бази у даній випускній кваліфікаційній роботі нами було використано наступні форми бюджетної звітності: форму №2(м), форму №4-1м, форму №4-2(м), форму №4-3(м), форму №7(м), додатки К.1 – 15. Окрім того інформаційною основою аналізу витрат та доходів була фінансова звітність, а саме форма №2-дс (дод. Д.2, Д.7, Д.12) та примітки до річної фінансової звітності, які представлені нами у додатках Д.5, Д.10, Д.15.

Щодо методичних прийомів аналітичної оцінки доходів та витрат, то нами при аналізі змін кожного об'єкта нами обчислювалися абсолютні та відносні зміни поступлення та використання коштів з розмежуванням на обмінні та обмінні операції установ, або загальний та спеціальний фонди (горизонтальний аналіз), досліджувалася структура кожної складової (вертикальний аналіз поступлень до бюджету сільської ради). Також було використано прийоми чинникового (факторного) аналізу, зокрема прийоми – елімінування, що дало змогу оцінити рівень впливу часткових показників та зміну узагальнюючого показника та сформулювати низку висновків.

У табл. 3.1 (додаток Н.1) нами узагальнено основні аналітичні показники, які застосовуються при комплексному аналізі установи державного сектору в умовах сьогодення. На заключному етапі аналітичної оцінки інформація отримана за результатами його здійснення доводиться до керівників управлінської ланки, зокрема сільського голови, який є одночасно і головою СОТГ. Який відповідно втілює відповідні заходи в життя.

Динаміка доходів Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 рр. узагальнена нами в табл. 3.2 (додаток Н.2), є свідченням того, доходи від обмінних операцій за весь досліджуваний період скоротилися на 48 082 787,00 грн. або на – 63,61% у 2022 році проти 2021 року, та на – 3 208 007,00 грн. або 4,07% у 2021 році проти 2020 року, та відбулося за рахунок досить суттєвого скорочення за досліджуваний період бюджетних асигнувань.

Зокрема, помітно, що бюджетні асигнування Великокучурівської сільської ради у 2021 році від 2020 року скоротилися на 3 017 620,00 грн. або на 3,84%, а у 2022 році від 2021 року – на 48 080 327,00 грн. та 63,61% відповідно, рис. 3.1.



Рис. 3.1 Динаміка доходів від обмінних операцій Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 рр., грн.

Доходи від обмінних операцій за 2020 – 2021 роки представлені окрім бюджетних асигнувань ще й доходами від надання послуг Так, за 2021 рік

доходи від надання послуг Великокучурівської сільської ради проти 2020 року зменшилися на 190 208,00 грн., а в 2022 році – на 2 460,00 грн., тобто наразі досліджувана сільська рада їх взагалі отримує. Також у 2020 році сільською радою були також отримані доходи від продажу активів в сумі 179,00 грн., проте за 2021 – 2022 роки та надходження взагалі відсутні.

Окрім дод. Н.2 (табл. 3.2), динаміку доходів від необмінних операцій Великокучурівської сільської ради ілюструє рис. 3.2.

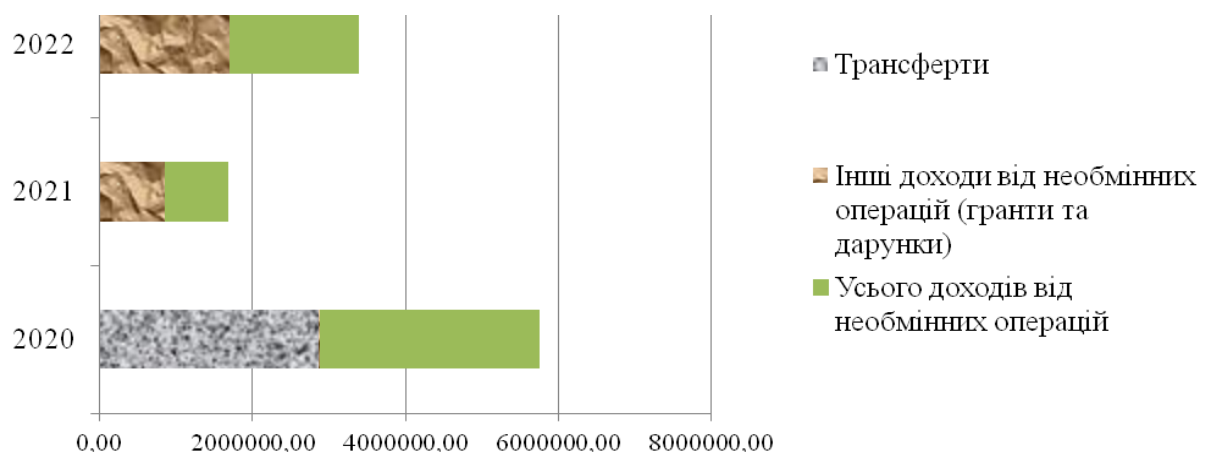


Рис. 3.2 Динаміка доходів від необмінних операцій Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки, грн.

Позитивним є те, що у звітному 2022 році доходи від необмінних операцій досліджуваної сільської ради зросли на 850 167,00 грн., або на 100,69% від 2021 року, адже у 2021 році тенденція була негативною і проглядалося скорочення на 2 032 255,00 грн., від 2022 року (або на 70,65%). Трансферти Великокучурівської сільської ради за 2020 рік склали 2 868 156,00 грн., відповідно за 2021 – 2022 роки вони були відсутніми. Також у бік зростання за 2020 – 2022 роки була динаміка інших доходів від необмінних операцій, зокрема сільська рада отримувала гранти і дарунки. Зокрема за 2021 рік їх сума зросла – на 835 901,00 грн. від 2020 року, а за 2022 рік – на 850 167,00 грн.

В цілому, сукупна сума доходів Великокучурівської сільської ради у 2021 році від 2020 року скоротилася на 5 240 262,00 грн. (6,42%), а в звітному 2022 році – на 47 232 620,00 грн. або на 61,79%, що є доволі негативною тенденцією, та більшою мірою є свідченням скороченням фінансування з державного та місцевого бюджету в умовах воєнного стану в Україні. Це було викликане вищеописаними змінами у бік суттєвого зменшення доходів від обмінних та необмінних операцій сільської ради, рис. 3.3.

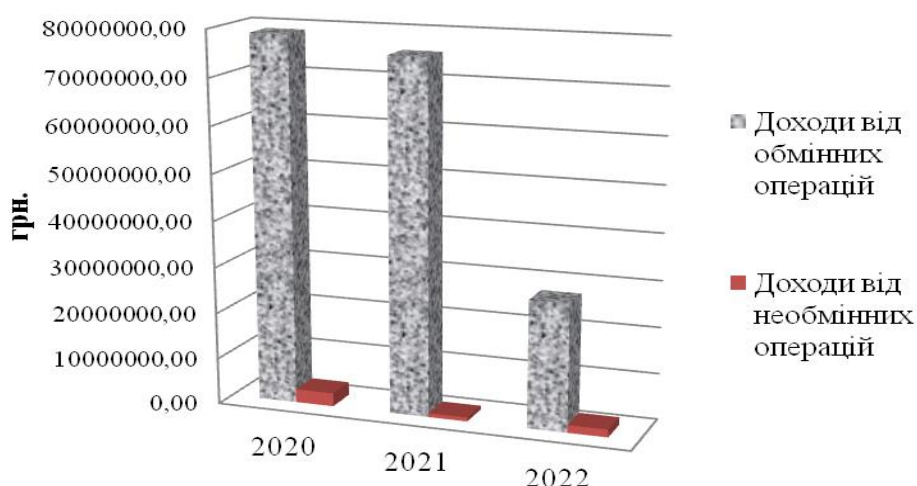


Рис. 3.3 Динаміка доходів Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки, грн.

Комплексна оцінка структурних змін у складі доходів сільської ради узагальнена нами у табл. 3.3 (додаток Н.3). Помітно, що основним джерелом фінансування Великокучурівської сільської ради є кошти загального фонду, тобто бюджетні асигнування, адже їх частка складає більше 90% від усіх доходів установи державного сектору протягом всього періоду оцінки (2020 – 2022 роки). Зокрема у 2021 році – їх частка зросла на 2,65% від 2020 року і склала 98,89%, а в 2022 році – навпаки скоротилася на 4,70% від 2021 року. Інші доходи сільської ради, як вже відмічалось вище, складаються із грантів та дарунків (їх частка коливається від 0,01% у 2020 році до 5,80% – у 2022 році, тобто відбулося збільшення питомої ваги на 1,09% та 4,70% відповідно проти 2020 та 2021 років).

Якщо в цілому по Великокучурівській СТГ, то за 2022 рік до спеціального фонду сільської територіальної громади, в яку входить досліджувана сільська рада, поступило 8 991 298,31 грн., тобто на 105,35% (448 938,97 грн.), якщо брати до уваги уточнений рівний план, що на 2 761 604,59 грн., або 44,30% більше, ніж у попередньому 2021 році.

В динаміці по основних платежах, які надходили до спеціального фонду Великокучурівської СТГ, то: власних поступлень було на 77 753 169,89 грн., у порівнянні із планом це складає 100,10%. Відповідно у динаміці це на 4 663 098,61 грн. більше ніж у 2021 році або ж на 149,80%. Серед основних джерел таких поступлень Великокучурівської СТГ вагоме місце зайняла благодійна допомога та грантові внески у натуральній формі. Також більше на 309 843,39 грн. або на 39,30% у звітному 2022 році від 2021 року було коштів від самооподаткування, залучення яких згідно чинного законодавства здійснюється на добровільній основі.

Перейдемо до детальної аналітичної оцінки витрат Великокучурівської сільської ради, яка узагальнена в табл. 3.4, (додаток Н.4). Бачимо, що у 2021 році сукупна абсолютна сума витрат зросла на 158 162,00 грн. або на 0,19% від 2020 року, проте у 2022 році – помітне їх скорочення в цілому на 60,24%, що обумовлене тим, що витрати на освіту та культуру почали відображати окремо. В цілому, таке тенденція, була обумовлена наступним:

- зростанням витрат за обмінними операціями на 2 956 273,00 грн. (3,67%) у 2021 році від 2020 року, та відповідно скорочення цих же витрат на 50293223,00 грн. або 60,27% у 2022 році від 2021 року;

- зменшенням витрат за необмінними операціями на 2 798 111,00 грн. (88,18%) та на 203131,00 грн. (54,16%) у 2021 році від 2020 року та 2022 році від 2021 року відповідно.

За 2020 – 2021 роки, окрім 2022 року, витрати за обмінними операціями Великокучурівської сільської ради були також представлені витратами, які понесені при наданні послуг жителям громади, проте у 2021 році вони зменшилися на 36 039,00 грн. від 2020 року, а в 2022 році – на 108 440,00 грн.

Динаміка інших витрат за обмінними операціями була наступною: у 2021 році їх сума зростає в абсолютному вимірі на 149 647,00 грн., або на 7,36% від базисного періоду, а в звітному 2022 році – навпаки зменшилася на 1 861 991,00 грн. або на 85,26% проти 2021 року, рис. 3.4.

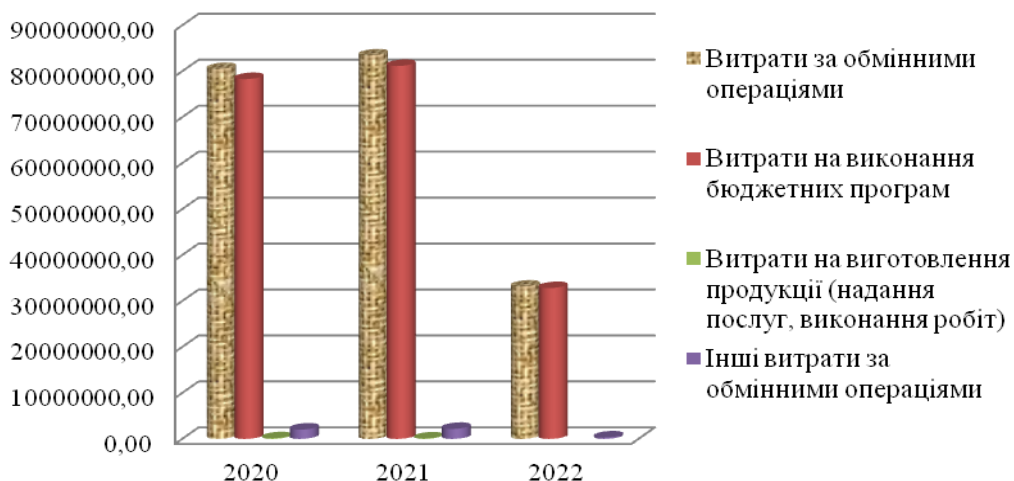


Рис. 3.4 Тенденція зміни у динаміці витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки, грн.

Лише у 2020 році до складу витрат Великокучурівської сільської ради за необмінними операціями входили трансферти, в абсолютній сумі – 2 868 156,00 грн., рис. 3.5.

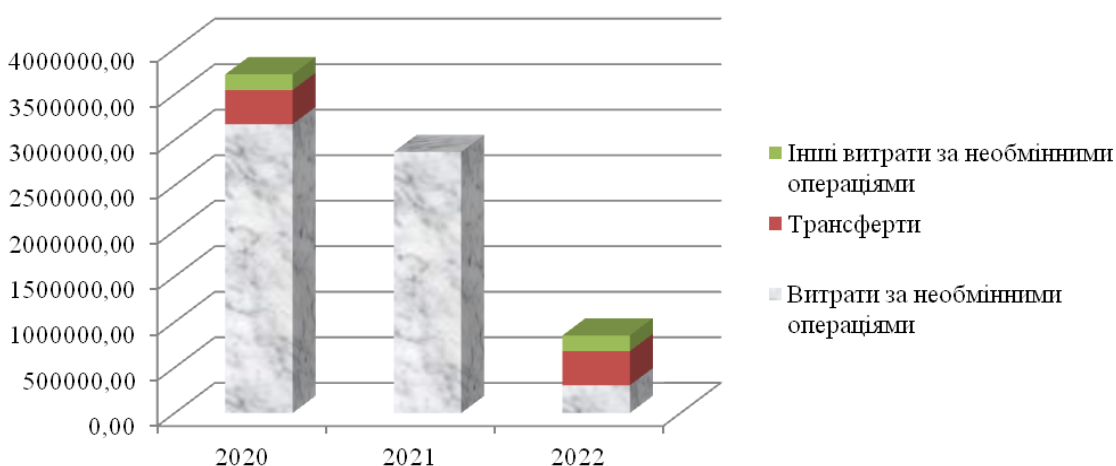


Рис. 3.5 Тенденція зміни у динаміці витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки, грн.

Також витрати за необмінними операціями сільської ради за весь досліджуваний період (2020 – 2022 року) були представлені іншими витратами, сума яких у 2021 році – зросла на 70 045,00 грн. або на 22,97% від 2020 року, а в 2022 році – навпаки зменшилася на 54,16% від 2021 року.

Оцінка структури фактичних видатків Великокучурівської сільської ради за загальним та спеціальним фондом представлена в табл. 3.5 (додаток Н.5). Бачимо, що в динаміці за основними елементами у 2021 році від 2020 року скоротилися лише видатки на оплату праці на 6 359 532,00 грн. або на 14,87% та відрахування на соціальні заходи – на 6 102 242,00 грн. або на 6,68%. Проте у звітному 2022 році від 2021 року зменшення зазнали усі складові, зокрема:

- видатки на оплату праці працівників сільської ради – на 25 435 822,00 грн. або на 69,89% (без видатків на оплату праці працівників відділу освіти та культури); зрозуміло, що відповідного скорочення зазнали й відрахування на соціальні заходи – на 6 095 169,00 грн. або 71,48%;

- матеріальні витрати сільської ради – на 15 411 891,00 грн. або 49,18%;

- витрати на амортизаційні відрахування необоротних активів сільської ради – на 1 488 350,00 грн. або 29,76%;

- інші витрати скоротилися на 1 861 991,00 грн. або на 85,26%.

З додатку Н.5, табл. 3.6 та на рис. 3.6, бачимо, що видатки на оплату праці працівників Великокучурівської сільської ради займають найвагомішу частку у складі фактичних видатків установи за загальним та спеціальним фондом: 53,12% – у 2020 році, 43,62% – за 2021 рік (тобто відбулося скорочення на 9,50%) та 33,06% – за 2022 рік (тобто бачимо зменшення на 10,56%) від попереднього 2021 року. Також доволі значною часткою характеризуються матеріальні витрати сільської ради, яка коливається від 30,40% до 48,04% за 2020 – 2022 роки. Амортизаційні відрахування складають досить незначну частку від 2,60% у 2021 році до 10,59% – у звітному 2022 році. Ще меншою питомою вагою характеризуються інші витрати сільської ради, зокрема у 2021 році їх частка зросла на 0,09% від

2020 року, а в 2022 році – скоротилася на 1,65% від 2021 року і склала – лише 0,97%.

Варто зазначити, що видатки визначаються кошторисом сільської ради, відповідно їх формування здійснюється шляхом одержання бюджетних асигнувань. Важливо при цьому обов'язково приділити увагу співвідношенню касових і фактичних видатків, адже дає змогу оцінити конкретні фінансові ситуації, в ході виконання кошторису сільради [БФ, с. 142].

Оцінка динаміки та структури видатків бюджету (кошторису) за ФКВ та кредитування бюджету Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки представлена в додатках Н.6 – 7, (табл. 3.7 та 3.8), зокрема:

- видатки на виконання загальнодержавних функцій за 2021 рік зросли на 4 056 581,00 грн., або на 17,70% проти 2020 року, а в 2022 році – зменшилися на 14 931 553,00 грн. або на 55,35% від 2021 року;

- видатки на громадський порядок, безпеку та судову владу – за 2021 рік скоротилися на 462 456,00 грн. або на 23,82%, а за 2022 рік – навпаки збільшилися на 1 051 163,00 грн. або на 71,06%;

- видатки бюджету на економічну діяльність за весь досліджуваний період (2020 – 2022 роки) зростали: у 2021 році – на 1 345 052,00 грн. або на 46,86%, а в 2022 році – на 209 329,00 грн. або на 4,97% від 2020 року та 2021 років відповідно;

- видатки сільської ради на житлово-комунальне господарство за 2021 рік – зменшилися на 1 373 336,00 грн., або на 27,32%, а в 2022 році – зросли на 46,67% проти 2020 та 2021 року відповідно;

- видатки на освіту за 2020 – 2022 роки скоротилися, так у 2021 році – на 42 279 878,00 грн. або на 95,66%, а в 2022 році – на 118 395,00 грн. або на 6,17% проти 2020 та 2021 років відповідно;

- видатки сільської ради на соціальний захист у 2021 році – скоротилися на 804 830,00 грн. або на 88,13% від 2020 року, а в звітному

2022 році – зросли на 6 780 014,00 грн., що цілковито та повністю обумовлено воєнним станом в Україні.

В структурі видатків кошторису Великокучурівської сільської ради за 2020 рік найбільшу питому вагу замають видатки на освіту – 52,83% та видатки на загальнодержавні функції – 27,40%, частка всіх інших видатків бюджету коливається до 10,00%, навіть не досягаючи їх у структурі. За 2021 рік найбільша питома вага характерна для видатків на духовний та фізичний розвиток – 47,79% та видатків на загальнодержавні функції – 32,18%, частка всіх інших видатків коливається біля 5,00%. Щодо 2022 року – то тут найбільшою питоною вагою теж характеризуються видатки бюджету (кошторису) на загальнодержавні функції – 36,14% (приріст питокої ваги на 4,79% від 2020 року та 3,96% від 2021 року), а також видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення (20,67%), суттєва частка також стала характерною для видатків житлово-комунального господарства – 16,08%, тобто відбулося її зростання на 11,72% від попереднього 2021 року.

Суттєва частка здійснених видатків на оплату праці працівників Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки, що була визначена за даними дод. Н.5 (див. табл. 3.6 та рис. 3.6), обумовлює необхідність у проведенні факторної оцінки змін, які склалися, додаток Н.8, табл. 3.9 та 3.10. При цьому застосуємо наступну аналітичну модель оцінки:

$$ФОП = \frac{ФОП}{Ч} * Ч = \overline{ЗП} * Ч, \quad (3.1)$$

В даній факторній моделі, $ФОП$ – це сукупні видатки на оплату праці працівників; $\overline{ЗП}$ – середня заробітна плата (річна); $Ч$ – середньооблікова чисельність працівників сільської ради (варто зазначити, що за 2022 рік дані табл. 3.9, вже не враховують працівників відділу освіти та культури).

Для здійснення комплексної аналітичної оцінки скористаємося вже доволі традиційним методом елімінування, що носить назву ланцюгові

підстановки, результати застосування якого представлені в табл. 3.10 (дод. Н.8). Отже, бачимо, що за 2021 рік проти 2020 року видатки на оплату праці Великокучурівської сільської ради скоротилися на 6 359 532,00 грн., що відбулося за рахунок:

- зменшення середньооблікової чисельності працівників на 6 осіб – видатки скоротилися на 741 432,55 грн.;

- скорочення середньорічного заробітку одного працівника (на 16 523,82 грн.) – видатки на оплату праці працівників скоротилися на 5 618 099,45 грн.;

Щодо 2022 року, то тут тенденція наступна: в цілому видатки на оплату праці від 2021 року зменшилися на 25 435 882,00 грн., до цього спонукало:

- зміни чисельності на 292 особи (без працівників відділу освіти, культури, молоді та спорту), яке призвело до відповідного зменшення видатків на оплату праці на – 31 258 095,00 грн.;

- відповідного збільшення середньорічної заробітної плати одного працівника – в силу чого видатки на заробітну плату зросли на 5822273,01 грн. від рівня 2021 року.

Оцінка фінансування Великокучурівської сільської ради за 2021 – 2022 роки представлена нами в табл. 11 (додаток Н.9). Помітно, що за 2021 рік профінансовано на 59 339 383,18 грн., а за 2022 рік – на 1 283 782,63 грн., тобто відбулося зменшення в динаміці на 58055600,55 грн. або на 97,84% у порівнянні з попереднім періодом, на цю ж суму зменшилися касові видатки сільської ради у 2022 році у порівнянні з 2021 року.

Відповідно показники кошторису Великокучурівської сільської ради у 2021 році майже виконувалися (94,44%), проте для звітнього 2022 року відсоток виконання кошторису склав лише 64,19% (див. дод. Р.1 – Р2), що обумовлене воєнним станом в Україні та скороченням обсягів фінансування.

В додатку Н.10, табл. 3.12, нами узагальнено результати параметричного аналізу доходів та витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки. Першочергово потрібно зазначити, що за весь досліджуваний період (три останні роки) оцінки фактичні видатки досліджуваної сільської ради

перевищують касові. Це може бути свідченням утворення кредиторської заборгованості на кінець кожного із досліджуваних періодів в силу одержання послуг без здійснення передоплати досліджуваною установою.

Слід зазначити, що коефіцієнт порівняння планових і фактичних поступлень Великокучурівської сільської ради за 2020 рік – склав 0,920 та 0,173 відповідно за загальним та спеціальним фондом; за 2021 рік – 0,860, та 0,177 відповідно загальний та спецфонд; та за 2022 рік: 0,38 та 0,144. Це в комплексі лише підтверджує попередньо зроблені нами висновки, про не виконання кошторису за загальним та спеціальним фондом у 2022 році.

Щодо наступного коефіцієнту – порівняння видатків та доходів за загальним фондом Великокучурівської сільської ради, то він за 2020 – 2022 роки коливається в межах 1 (від 1,054 у 2020 році до 0,999 у 2022 році, тобто відбулося його на 0,055 пунктів від базисного 2020 року). Відповідно, щодо тенденцій по спецфонду досліджуваної сільської ради, то бачимо, що перевищує 1 за весь період, зокрема у 2021 році він скоротився на 0,395 пунктів від 2020 року, а в 2022 році – на 0,144 пункти від 2021 року. Останнє свідчить про видатків у порівнянні із доходами установи державного сектору.

Щодо місця доходів від надання послуг мешканцями Великокучурівської СТГ, то за 2020 рік даний показник був вагомим і складав біля 0,603, проте у 2021 році досить суттєво скоротився і склав лише – 0,002, тобто зменшення склало – 0,601 пункти від 2020 року. А в 2022 році досліджувана сільська рада взагалі не мала таких доходів.

За 2020 рік касові видатки проти фактичних видатків сільської ради склали 93,00%, тобто кредиторська та дебіторська заборгованість були практично рівними, за 2021 рік ситуація погіршилася, адже коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків склав 0,710. Проте, для звітнього року значення даного коефіцієнта склало 0,039, та є свідченням негативних тенденцій у розрахунково-платіжній дисципліні Великокучурівської сільської ради у 2022 році.

Для подолання тенденцій, які склалися в умовах воєнного стану, було вжито низку заходів, зокрема було зменшено кількість штатних ставок працівників. Відповідно, як засвідчив факторний аналіз (див. дод. Н.8, табл. 3.9 та 3.10), скорочення середньооблікової чисельності працівників Великокучурівської сільської ради на 6 осіб в середньому забезпечило сукупну економію видатків на оплату праці установи на 741 432,55 грн., а за 2022 рік – зміни чисельності працівників на 292 (такі суттєві зміни обумовленні, відображенням кількості працівників Великокучурівської сільської ради без працівників відділу освіти, культури, молоді та спорту) сприяло економії – на 31 258 095,01 грн.

Отже, здійснена нами аналітична оцінка Великокучурівської сільської ради дала змогу розкрити динаміку, складу та структуру доходів та витрат, здійснити оцінку рівня фінансування досліджуваної установи державного сектору, а також провести параметричний аналіз, окрім того детально оцінити зміни у динаміці та структурі видатків за загальним та спецфондом, а також проаналізувати динамку видатків бюджету (кошторису) сільради.

3.2 Удосконалення обліку доходів та витрат установ державного сектору: управлінський аспект

Ефективне управління раціональним використанням фінансових ресурсів установ державного сектору України відіграє важливу роль в умовах воєнного стану та в контексті подальшої відбудови повоєнної економіки. Адже все це в комплексі в подальшому впливає на якість реалізації державою своїх функцій. Суб'єкти державного сектору виступають в якості первинних шаблунів в ході бюджетного процесу країни, оскільки саме вони є розпорядниками бюджетних коштів в цілому.

На думку вітчизняних науковців, зокрема Ю.О. Куракіна [41] серед низки першочергових проблем на цьому рівні у бюджетній системі на перший план виходить саме не раціональне планування ГРК витрат. На перший план виходить ефективне використання бюджетних асигнувань, проте в умовах сьогодення слід акцент в державному секторі здійснювати на побудову раціональної системи калькулювання собівартості послуг, які надає та чи інша державна установа населенню.

Дослідження організації обліку у Великокучурівській сільській раді показала, що система аналітичного обліку доходів побудована за видами поступлень в розрізі кожного КБК доходів із розмежуванням за загальним та спеціальними фондами, щодо видатків, то тут аналогічним чином аналітика ведеться за видами робіт чи послуг за КЕКВ, КФК.

Чинним нормативно-правовим простором для установ державного сектору визначено, що облік доходів та витрат ведеться у регламентованих формах Карток аналітичного обліку (Наказ МФУ №604 «Про затвердження форм карток аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [18]), зокрема це стосується особливостей відображення облікової інформації про касові та фактичні видатки, та аналітики доходів.

Варто зазначити, що побудова аналітичного обліку доходів у розрізі загального та спеціального фондів саме в картках аналітичного обліку одержаних бюджетних асигнувань за видами поступлень та КБК доходів сприяє ефективному моніторингу за ходом процесу виконання кошторису. Також їх застосування забезпечує достовірність зарахування сум на реєстраційні рахунки в органах ДКСУ.

Великокучурівська сільська рада при використанні меморіально-ордерної форми обліку для розмежування облікової інформації про рух грошових коштів за загальним та спеціальним фондами застосовує Меморіальні ордери №2 та №3:

- Накопичувальну відомість руху грошових коштів загального фонду в ДКСУ (банків), типова форма №381-бюджет;

- Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в ДКСУ (банків), типова форма №382-бюджет.

Проте, у зазначених облікових регістрах відсутня фіксація КЕКВ для здійснення списання грошових сум з зазначених рахунків установи. В комплексі це перешкоджає побудові ефективної системи обліку на досліджуваній ділянці. Оскільки не має змогу оцінювати відповідність здійснених витрат згідно кошторису асигнувань за кодами економічної класифікації видатків, що було б доволі раціональним рішенням. В такій ситуації установи державного сектору застосовують картки аналітичного обліку по касових та фактичних видатках, що є дієвим доповненням.

Тому, доцільно запропонувати застосовувати картки аналітичного обліку доходів та витрат за загальним та спеціальним фондом, що сприятиме побудові ефективної системи управління установою державного сектору.

Великокучурівська сільська рада є установою державного сектору, тобто її діяльність не спрямована на одержання прибутку, але також установа отримує доходи із інших джерел, зокрема доходи від продажу активів, а також отримує гранти та дарунки. Тому, на нашу думку, досить важливо впровадити в досліджуваній сільській раді управлінський облік. Адже саме управлінський облік сприятиме ефективному управлінню та моніторингу за доходами та витратами в розрізі окремих центрів відповідальності у відповідності до організаційної структури установи.

Варто зазначити, що система управлінського обліку в сільській раді теж спрямована на збір інформації із системи обліку саме для керівника ОТГ (сільського голови), як керівної ланки в процесі управління. Інформація із системи управлінського обліку не підлягає розголошенню, так як вона стосується фінансової та нефінансової інформації установи державного сектору, та застосовується керівною ланкою для раціонального управління бюджетними коштами [41].

Зарубіжна облікова практика свідчить, що організацію управлінського обліку в державному секторі можна здійснювати на основі застосування одного із наступних підходів: паралельного або інтегрованого.

Відповідно перший – базується на наявності двох незалежних облікових систем. Ми ж вважаємо за доцільне запровадити у Великокучурівській сільській раді інтегрованого підходу до організації обліку. Зміст інтегрованого підходу передбачає, що формування облікових даних в системі управлінського обліку здійснюється в одній єдиній базі – традиційній системі бухгалтерського обліку державної установи. Щодо прерогатив цього підходу, то він не допускає подвійну фіксацію даних в обліку, а також тісний взаємозв'язок між системами фінансового та управлінського обліку через фінансову звітність, зокрема Баланс (Звіт про фінансовий стан).

В параграфі 3.3 даної випускної кваліфікаційної роботи нами було запропоновано до запровадження у Великокучурівській сільській раді, як альтернативи для цифровізації облікового процесу програма «MASTER: Бюджетні установи», варто відмітити, що в ньому реалізовано можливість ведення управлінського обліку, що підвищує ефективність даного продукту.

Побудову системи управлінського обліку у Великокучурівській сільській раді слід впроваджувати у 6 етапів, які нами узагальнені схематично на рис. 3.6, додаток Н.12.

Першочергово, слід визначити доцільність запровадження у практику застосування досліджуваною сільською радою системи управлінського обліку. Далі варто встановити джерела з яких будуть покриватися ті чи інші витрати при формування обов'язкових складових управлінського обліку. Також потрібно визначити об'єкти та суб'єктів здійснення управлінського обліку в досліджуваній установі державного сектору [41].

Так, як видатки Великокучурівській сільській раді мають цільовий характер, тобто здійснюються в розрізі КЕКВ, то за таких обставин, їх не

можливо спрямувати на створення системи управлінського обліку. Тобто в державному секторі ці особливості є досить проблемними питаннями.

В силу такої специфіки державного сектору, варто здійснювати пошук альтернатив щодо одержання фінансових ресурсів установою. Зокрема наперед закладати відповідні витрати у кошторис на наступний бюджетний рік. Оскільки, Великокучурівська сільська рада отримує гранти та дарунки, то пріоритетом тут повинні стати гранти на розвиток цільових програм на загальнодержавному рівні управління. Також, сільська рада одержує благодійну допомогу, в силу чого, варто ефективно використовувати такі грошові кошти досліджуваною установою державного сектору.

Головний бухгалтер та голова ОТГ виступатимуть суб'єктами управлінського обліку Великокучурівської сільської ради, оскільки на них покладені адміністративні функції.

До спектру ключових показників в системі управлінського обліку належать: витрати на оплату праці працівників установи державного сектору; суми грошових коштів; вартість послуг; дебіторська та кредиторська заборгованості, що виникають в ході діяльності; витрати на енергоносії (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо).

На наступній щабліні запровадження системи управлінського обліку в установі державного сектору варто особливу увагу приділити документації. При цьому варто, що проглядався взаємозв'язок із документообігом в системі традиційного бухгалтерського обліку. Варто здійснити розмежування витрати за центрами їх виникнення. У Великокучурівській сільській раді це можуть бути: Центр надання адміністративних послуг (ЦНАП), відділ земельних відносин, архітектури та містобудування, відділ житлово-комунального господарства сільської ради.

Також варто сформувати організаційну схему системи побудову управлінського обліку у Великокучурівській сільській раді. Слід змодельювати технічну складову, зокрема із застосуванням українського цифрового продукту «MASTER: Бюджетні установи». В системі

управлінського обліку сільської ради варто застосовувати метод обліку за центрами відповідальності. Важливо акумулювати облікову інформацію про способи скорочення видатків установи державного сектору у системі управлінського обліку. Відповідно слід розробити низку шляхів збільшення доходів сільської ради та застосовувати різноманітні управлінські звіти.

Ефективним методом є функціонально вартісний аналіз установи, адже за його допомогою можна оцінити взаємозв'язок між собівартістю послуги та її корисністю для споживачів.

Наступним етапом кроком при впровадженні управлінського обліку в діяльність Великокучурівської сільської ради повинне стати навчання персоналу установи, організація праці та розподіл повноважень [41].

Результати управлінського обліку знаходять узагальнення в управлінській звітності. Така звітність теж носить конфіденційний характер та не регламентується чинним законодавчим простором. Вона базується як на фактичній обліковій інформації минулих періодів, так і містить чимало прогнозних обчислень.

Із врахуванням функціонально-вартісного підходу до управління установою, пропонуємо до впровадження у діяльність Великокучурівської сільської ради спеціальну форму управлінського звіту, яка подана нами в додатку Н.13 (табл. 3.13). Практичне впровадження даного звіту сприятиме ефективній побудові системи управлінського обліку на ділянці доходів та витрат із деталізованим розмежуванням за відповідними фондами.

Запропонований управлінський звіт про доходи та витрати установи державного сектору (див. дод. Н.13) забезпечить ефективне планування та бюджетування діяльності, а також доволі швидке визначення фактичних показників. Окрім того даний управлінський звіт забезпечить зворотній зв'язок між управлінською та керівною ланками.

Отже, варто зазначити, що управлінський облік в досліджуваній сільській раді повинен бути інтегрований, у цілковитому комплексному поєднанні із системою фінансового обліку в державному секторі.

Висновки за розділом 3

Здійснена аналітична оцінка доходів та витрат Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022 роки дала змогу прослідувати у динаміці та структурі за їх абсолютними та відносними відхиленнями, а також структурними зрушеннями по питомій вазі окремих складових. Все це дало змогу прослідувати за рівнем фактичних та касових видатків, здійснити параметричний аналіз, а також оцінити дію факторів на рівень витрат, та акцентувати увагу на можливих шляхах скорочення витрат та зростання доходів досліджуваної установи державного сектору.

В цілому, бюджет Великокучурівської СТГ, до складу якої входить досліджувана сільська рада за 2022 рік виконаний по доходах в сумі 110 638 635,85грн., що складає 100,57 % до уточненого плану на рік (110 012 288,06 грн.). Щодо видатковою частини бюджету Великокучурівської СТГ то він виконаний у сумі: 115 389 291,61 грн., або 89,6 % до уточненого плану (уточнений план 128 811 453,16 грн).

Дослідження системи бухгалтерського обліку в державному секторі за даними Великокучурівської сільської ради дало змогу внести низку пропозицій щодо удосконалення ділянки обліку доходів та витрат шляхом застосування Карти аналітичного обліку доходів та витрат із розмежуванням за загальним та спеціальним фондом.

Впровадження системи управлінського обліку у сільській раді забезпечить ефективний моніторинг за дохідною та витратною складовими кошторису Великокучурівської сільської ради. Застосування інтегрованого підходу із дієвим поєднанням із системами фінансового та податкового обліку забезпечать оптимізацію видатків та зростання доходів установи. Відповідно запропонована форма управлінського звіту сприятиме організації управлінського обліку доходів та витрат за центрами відповідальності та забезпечить підвищення дієвості управління та якості надання послуг не лише на рівні сільської ради, але й територіальної громади в цілому.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах воєнного стану вагому роль в побудові ефективної системи національної економіки відіграє ефективність діяльності установ державного сектору. Специфіка діяльності, яких чинить безпосередній вплив на побудову дієвої системи обліку та аналізу таких важливих складових, як доходи та витрати, адже присутній тісний взаємозв'язок між обсягами бюджетних асигнувань від головних розпорядників бюджетних коштів та відповідно цільовим характером споживання в ході діяльності виділених ресурсів. Тому системі обліку та аналізу доходів та витрат відводиться чинне місце.

Розкриття теоретичних та методичних аспектів обліку та аналізу доходів та витрат дало змогу прослідкувати за існуючими підходами до визначення сутності термінів «доходи», «витрати» та «видатки». Зокрема, було доведено, що поняття «витрати установ державного сектору» є набагато ширшим поняттям, ніж «видатки установ державного сектору».

Також нами було надано комплексну оцінку чинного нормативно-правового простору щодо питань обліку та аналізу доходів та витрат. Зокрема було зроблено акцент на тому, що в умовах воєнного стану установам державного сектору особливу увагу слід приділяти законодавчому простору міжнародної спільноти, зокрема щодо застосування лише «методу нарахувань» у контексті Євроінтеграційних тенденцій та реалізації: Стратегії реформування державного управління до 2025 року [2] та Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі до 2025 року [5].

Акцент саме на метод нарахування обґрунтований тим, що така облікова методологія для державного сектору передбачає, що господарські операції визнаються в обліку тоді, коли здійснюються відповідні економічні події. Тобто до уваги не приймаються поступлення чи вибуття коштів до установи державного сектору, що й визначає специфіку підходу. На думку наукоців такий підхід сприятиме фіксації витрат установ державного сектору

в міру їх фактичного виникнення та сприятиме ефективному обліку ходу виконання бюджетів на всіх рівнях управління.

Ділянку обліку доходів у державному секторі регламентує НП(С)БОДС 124 «Доходи», зокрема ним визначено їх класифікацію в розрізі загального та спеціального фондів. Зокрема до першої складової відносяться бюджетні асигнування, а до другої – власні поступлення установ та низка інших доходів, зокрема благодійної допомоги, грантів та різноманітних дарунків. Якщо брати до уваги види операцій, то вони можуть бути одержаними від обмінних та необмінних операцій установи державного сектору.

Щодо ділянки обліку витрат, то вона на законодавчому рівні для державного сектору регламентується НП(С)БОДС 135 «Витрати». За економічним підходом видатки детально розмежовуються, як за економічними, так й за предметними ознаками. В силу чого видатки також розподіляють за загальним та спеціальним фондом. На кшталт доходів, витрати також поділяються на витрати за обмінними та необмінними операціями установи державного сектору. В ході здійснення визнання видатків в системі бухгалтерського обліку вони поділяються на касові та фактичні видатки установи державного сектору економіки.

В якості об'єкту дослідження у даній випускній кваліфікаційній роботі було обрано процеси організації обліку та аналізу доходів та витрат Великокучурівської сільської ради. Сільська рада входить до складу Великокучурівської ОТГ, в цілому згідно бюджету територіальної громади по загальному фонду, то тут сума доходів за 2022 рік складала 101 647 337,54 грн. або 100,53% за уточненого плану 101 469 928,72 грн. Стосовно ситуації по спеціальному фонду, то тут сума доходів ОТГ за звітний 2022 рік складала 8 991 298,31 грн. Або ж 105,35%, за уточненого плану – 8 542 359,34 грн. відповідно. В розрізі за загальним фондом – сума видатків ОТГ за 2022 рік складала 102 239 500,20 грн., або 89,3% при уточненому плані 114 518 637,84 грн. Щодо спеціального фонду – то сума видатків складала 13 149 791,41 грн., що на 92,0 % при уточненому плані 14 292 815,32 грн. відповідно.

В цілому по Великокучурівській ОТГ бюджетоутворюючою є сплата податків та зборів, зокрема за 2022 рік структура наступна: платники ПДФО – 48,00%, платники ЄП – 22,09%, платники земельного податку – 15,09%, платники акцизного податку – 3,37%.

Облік доходів та витрат у Великокучурівській сільській раді здійснюється головним бухгалтером, у відповідно до затвердженого Положення про облікову політику, яке затверджене Наказом Сільського голови від 14 січня 2021 року №4 (дод. А). У відповідності до зазначеного Положення облік здійснюється за меморіально-ордерною формою обліку в середовище цифрового продукту «Облік Ресурсів» у відповідності до НП(С)БО ДС та чинного нормативного простору в державному секторі.

Система аналітичного обліку доходів побудована за видами поступлень у розрізі КБК. Також в системі поглибленої деталізації облікової інформації здійснюється розмежування за загальним та спеціальними фондами. Щодо витрат, то їх аналітичний облік здійснюють за видами послуг сільської ради. Також аналітика їх обліку побудована за кодами ПКВ та ФКВ, за кодами економічної класифікації видатків.

Безпосередньо система синтетичного обліку доходів та витрат у Великокучурівській сільській раді узагальнює облікову інформацію про досліджувані у випускній кваліфікаційній роботі об'єкти у Типовій формі №308, що носить назву Книга «Журнал-Головна». Нараховані доходи установи фіксуються у Меморіальному ордері №14, що носить назву «Накопичувальна відомість нарахування спеціального фонду СДС».

Оцінка системи обліку доходів та витрат у Великокучурівській сільській раді дала змогу запропонувати низку пропозицій, зокрема запровадити використання Картки аналітичного обліку доходів та витрат, а також, як альтернативу цифровий продукт «MASTER: Бюджетні установи» в якому реалізована можливість організації управлінського обліку.

Розкриття аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління доходами та витратами Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2022

роки за умов воєнного становища показало, що фінансування сільської ради здійснюється за рахунок загального фонду. Адже частка бюджетних асигнувань у структурі доходів за 2020 рік – складала 96,24%, за 2021 рік – 98,89%, тобто бачимо її подальший приріст на 2,65%, а в 2022 році – 94,20% (зменшення на 4,69%) від 2021 року. Все це обумовлено специфікою установ державного сектору. Позитивним моментом для досліджуваної установи є отримання інших доходів за необмінними операціями у продовж всього періоду (2020 – 2022 роки), у формі дарунків та грантів в натуральній формі.

В складі витрат за загальним та спеціальним фондом Великокучурівської сільської ради за 2020 – 2021 роки найвагоміша частка належала витратам на оплату праці працівників (53,12% та 43,62% відповідно), а за 2022 рік найбільшою часткою характеризувалися матеріальні витрати (48,04%) та також витрати на оплату праці (48,04%). Тому, у третьому розділі було приділено значну увагу саме видаткам на оплату праці, та визначенню ключових чинників впливу на їх зміну. Зокрема це: це зміна чисельності працівників (яка за звітний 2022 рік доволі суттєво скоротилася) та зміна їх середньорічної заробітної плати.

Оцінка фінансування Великокучурівської сільської ради показує, що кошторис за 2021 рік був виконаний на 94,44%, а за 2022 рік – тільки на 64,19%, тобто абсолютне відхилення в динаміці складає 30,25%.

Проведений параметричний аналіз сукупних доходів та витрат Великокучурівської сільської ради показав доволі негативну тенденцію щодо зростання, хоча у звітному 2022 році й проглядалися тенденції до їх скорочення, проте вони були обумовленні більшою мірою змінами в штатах.

Так, як сільська рада одержує доходи за різними шляхами поступлень, то виникає доволі розширений спектр витрат. В силу цього, в ході проведеного дослідження нами запропоновано запровадити в діяльність установи управлінського обліку та звітності. Це сприятиме ефективному управлінню дохідною та витратною частинами кошторису за центрами відповідальності та раціональному їх плануванню на перспективу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010р. № 2456-VI. Дата оновлення: 27.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 15.08.2023).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 19.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.08.2023).
3. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 135 : наказ Міністерства Фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. Дата оновлення: 13.06.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення: 25.08.2023).
4. Доходи : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 124 : наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 Дата оновлення: 24.01.2017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 10.08.2023).
5. Дохід від операцій обміну : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі № 9 : затверджено Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2001. URL: <http://www.ipsasb.org/> (дата звернення: 22.08.2023).
6. Нематеріальні активи : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 : наказ Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. Дата оновлення: 23.07.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#n4> (дата звернення: 10.08.2023).
7. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 : наказ Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. Дата оновлення: 03.10.2022 р.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення: 10.08.2023).

8. Подання фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 : наказ Міністерства Фінансів України від 28 груд. 2009 р. №1541. Дата оновлення: 09.12.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення: 22.08.2023).

9. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 22.08.2023).

10. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 22.08.2023).

11. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : Інструкція. Наказ Державної казначейської служби України від 27.07.2000р. № 68. Дата оновлення: 15.02.2021р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 20.08.2023).

12. Про застосування економічної класифікації видатків бюджету: Інструкція. Наказ Міністерства Фінансів України від 12.03.2012 № 333. Дата оновлення: 30.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 16.08.2023).

13. Про застосування класифікації кредитування бюджету: Інструкція. наказ Міністерства Фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. Дата оновлення: 30.11.2022. URL:

http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE20769Z.html. (дата звернення: 16.06.2023).

14. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства Фінансів України від 02.09.2014р.№ 879. Дата оновлення: 26.05.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 28.08.2023).

15. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства Фінансів України від 02.03.2012 р. № 309. Дата оновлення: 16.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text> (дата звернення: 20.08.2023).

16. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. Дата оновлення: 07.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 06.09.2023).

17. Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету : наказ Міністерства Фінансів України від 20 вересня 2017р. №793. Дата оновлення: 16.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0793201-17#Text> (дата звернення: 06.09.2023).

18. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання: наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100. Дата оновлення: 27.05.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00#Text>. (дата звернення: 16.08.2023).

19. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання : наказ МФУ

від 28.09.2015 № 841. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text>. (дата звернення: 16.08.2023).

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства Фінансів України від 23.01.2015 р. №11. Дата оновлення: 28.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 18.08.2023).

21. Про схвалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018 – 2025 роки. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/437-2018-%D1%80> (дата звернення: 21.09.2023).

22. Стратегії реформування державного управління до 2025 року // Реформа державного управління : офіційний web-портал. URL: <https://par.in.ua/contents/onovlennia-statehii-reformuvannia-derzhavnoho-upravlinnia-do-2025-roku> (дата звернення: 21.09.2023).

23. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : наказ Міністерства Фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219. Дата оновлення: 28. 05.2021. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення: 21.09.2023).

24. Амбарчян В.С., Амбарчян М.С. Впровадження методу нарахування в державному секторі: облік фінансових активів за МСБОДС 41 // *Держава та регіон*. №2(125). 2022. С.152 – 158.

25. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 288 с.

26. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2018. 284 с.

27. Баланс Бюджет : офіційний web-портал. URL. <https://balance.ua/publishing/balans-budget> (дата звернення: 21.09.2023).

28. Бауманн Е. Стандарти Європейського Союзу у сфері державних фінансів. *Фінанси України*. 2021. № 12. С. 21 – 32.
29. Безверхий К.В. Облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 312 с.
30. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ, 2018. 448 с.
31. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навчальний посібник / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, С. В. Дорошенко, Н. М. Старченко. Київ : Акад. фін. управління, 2021. 940 с.
32. Бюджетна бухгалтерія : офіційний web-портал. URL. <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/> (дата звернення: 21.09.2023).
33. Гільорме Т. В., Ленъ А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. *Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. Мукачів, 2021. №10. С 722 – 729.
34. Голобух бюджет : Електронний журнал. URL. <https://ebudget.expertus.com.ua/> (дата звернення: 21.09.2023).
35. Дерікова С.Д. Облік і звітність у бюджетних установах : конспект лекцій. Брацлав : ВНАУ, 2019. 282 с.
36. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2018. 250 с.
37. Заросило А.П. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів // *Міжнародний науковий журнал*. Київ, 2017. Вип. 3-4. С. 95 – 104 .
38. Заросило А.П. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. *Міжнародний науковий журнал*. Випуск 3 – 4. 2017. С.95 – 104.
39. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНТЕУ, 2020.180 с.

40. Кошинець М.І. Зарубіжний досвід щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі // *Вісник соціально-економічних досліджень*. Випуск 2 (57). 2015. С.71 – 78.

41. Куракіна Ю.О. Впровадження управлінського обліку в бюджетних установах як фактор підвищення ефективності використання державних коштів // *Інфраструктура ринку*. Випуск 19. 2018. С. 534 – 540.

42. Йованович Тетяна. Бухгалтерський облік у державному секторі в Словенії та Хорватії: підручник. Київ : ЦУЛ, 2021. 814 с.

43. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці // *Вісник ДНВЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»*. Суми, 2019. С 45-51.

44. Кугай І.В. Бухгалтерський облік доходів і витрат суб'єктів державного сектору: національні особливості та зарубіжні тенденції. *Вісник Київського національного економічного університету. Бухгалтерський облік, аналіз, та аудит*. Київ , 2022. Вип. № 9-1. С. 113-117.

45. Левицька О.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку // *Економічний аналіз*. Рівне. 2018. № 2. С. 361–369.

46. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : монографія. Рівне : УДУВГП, 2019. 233с.

47. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. Львів: Інтелект-Захід, 2017. 1104 с.

48. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. Львів : Інтелект-Захід, 2018. 1120 с.

49. Лемішовський В.І., Дідик А.М., Хом'як Р.Л. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : навчальний посібник / за ред. В. І. Лемішовського. Львів : Растр-7, 2020. 1023 с .

50. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ // *Економіка. Фінанси. Право*. Київ, 2020. №9. С. 15 – 19.
51. Михайлов М. Г., Телегунь М.І., Сливкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / за ред. М.Г. Михайлова. Київ : ЦУЛ, 2019. 384 с.
52. Облік у бюджетних установах : підручник / Верига Ю.А. та ін. Київ : ЦУЛ, 2018. 592 с.
53. Онищенко В.П. Звіт про фінансові результати 2020 // *Бюджетник*. 2020. № 10. С. 10 – 14.
54. Панкевич Л.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Харків : Центр навчальної літератури, 2021. 284 с.
55. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах // *Соціально-економічні проблеми і держава*. Мукачєво, 2022. Вип. 2. С.170 – 179.
56. Про відшкодування коштів працівникам установи на підставі звіту. *Бюджетна бухгалтерія*. 2021. Травень, № 18-19. С. 14-15.
57. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія. Київ: КНЕУ, 2018. 244 с.
58. Смирнова І.В., Смирнова Н.В. Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. Вип. 33. 2018. С. 152 – 164.
59. Ходаківська О. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНУКіМ, 2019. 562 с.
60. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні : навчальний посібник / за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект-Захід, 2018. 1088 с.
61. Ценклер Н.І., Вигівська І.М., Макарович В.К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст.

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.
Житомир : ДУ «Житомирська політехніка», 2021. Вип. 2(43). С 75-81.

62. Шутка С.Є., Валяник Г.М., Колінько Н.І. Модернізація в установах державного сектору економіки // *Механізми публічного управління.* Публічне управління і адміністрування в Україні. Випуск 29. 2022. С.53 – 60.

63. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної установи // *Вісник Запорізького національного університету.* Економічні науки. Запоріжжя, 2018. № 3. С. 174-180.

64. Яровенко Т.С., Гузенко Ю.А., Масіч Т.О. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи // *Економіка і суспільство.* Випуск 2. 2019. С. 774 – 779.