

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ
імені ІГОРЯ СІКОРСЬКОГО»**

Скоробогатова Н. Є.

БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Ухвалено Методичною радою
КПІ ім. Ігоря Сікорського
Протокол № 6 від 30 березня 2023 р.

Київ – 2023

Рецензенти: Трофименко О.О., доктор економічних наук, професор,
професор кафедри економічної кібернетики КПІ ім. Ігоря
Сікорського

Відповідальний редактор Войтко С. В., доктор економічних наук, професор, завідувач
кафедри міжнародної економіки, КПІ ім. Ігоря Сікорського

*Гриф надано Методичною радою КПІ ім. Ігоря Сікорського
(протокол № 6 від 30.03.2023 р.)
за поданням Вченої ради факультету менеджменту та маркетингу
(протокол № 8 від 27.02.2023 р.)*

Електронне мережне навчальне видання

Скоробогатова Наталя Євгенівна, канд. екон. наук, доцент

БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ

Бюджетування в управлінні: конспект лекцій [Електронний ресурс] /
Скоробогатова Н. Є. ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Київ : КПІ ім. Ігоря
Сікорського, 2023. – 155 с.

У посібнику наведено стислий конспект лекцій до курсу «Бюджетування в управлінні», питання для самоперевірки до кожної теми та список літератури. Видання призначене для здобувачів, що навчаються за спеціальностями 051 Економіка, 073 Менеджмент, 281 Публічне управління та адміністрування освітнього ступеня бакалавр КПІ ім. Ігоря Сікорського та інших закладів вищої освіти.

© Скоробогатова Н. Є.
© КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2023

Зміст

Вступ	5
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ, ЦІЛІ І ЗАВДАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ	7
1.1. Сутність бюджетування та бюджетного процесу	7
1.2. Цілі бюджетування на різних рівнях управління	13
1.3. Бюджетний процес та його учасники	16
Питання для самоперевірки	30
РОЗДІЛ 2. ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ БЮДЖЕТУВАННЯ	31
2.1. Система бюджетних відносин	31
2.2. Концептуальна схема фінансового обліку	34
2.3. Основи управлінського обліку на підприємстві	43
2.4. Статистична база для аналізу фінансових потоків	54
Питання для самоперевірки	61
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА РОЗРОБКИ БЮДЖЕТІВ	62
3.1. Основні підходи до класифікації бюджетів	62
3.2. Етапи розробки операційних бюджетів	71
3.3. Розробка фінансових бюджетів	94
Питання для самоперевірки	99
РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНЮВАННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ	101
4.1. Сутність та складові бюджетного контролю на підприємстві	101
4.2. Контроль операційних та фінансових бюджетів	104
4.3. Оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності	108
Питання для самоперевірки	111
РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ	113
5.1. Сутність фінансово-бюджетного контролю	113

5.2. Види та форми бюджетного контролю	118
5.3. Особливості фінансово-бюджетного контролю в Україні	122
Питання для самоперевірки	130
Список використаних джерел	132
Додатки	136

ВСТУП

Дисципліна «Бюджетування в управлінні» закладає основу для розуміння сутності процесу бюджетування та застосування методології бюджетування в публічному управлінні. Вивчення дисципліни сприяє формуванню системного сприйняття майбутніми фахівцями спеціальності «Публічне управління та адміністрування» внутрішніх та зовнішніх зв'язків між економічними суб'єктами, плануванні та управлінні грошовими потоками між ними, що виникають в процесі функціонування економічної системи.

Метою навчальної дисципліни є формування у студентів здатностей комплексного розуміння сутності процесу бюджетування господарської діяльності підприємств та організацій, бюджетних структур; аналізувати конкретні економічних ситуації та вирішувати практичні завдання, що пов'язані з управлінням активами, капіталом та зобов'язаннями економічних суб'єктів та впливають на прийняття суб'єктами стратегічних та управлінських рішень; агрегувати інформацію шляхом складання бюджетів, їх контролінгу та моніторингу.

Під час вивчення навчальної дисципліни здобувачі вищої освіти:

- оволодіють теоретичними знаннями щодо змісту основних категорій бюджетування, особливостей його застосування в управлінні;
- отримують навички із застосування методики бюджетування та управління ресурсами економічних суб'єктів;
- оволодіють знаннями щодо особливостей організації облікового процесу на вітчизняних господарюючих суб'єктах та закріплять це практичними навичками;

– отримують знання щодо особливостей нормативно-правового регулювання економічних відносин, що виникають між суб'єктами господарської діяльності;

– набудуть навичок працювати в команді під час вирішення ситуаційних задач на практичних заняттях;

– оволодіють навичками визначати суми доходів та планованих витрат періоду, визначення грошових потоків та оцінки ступеня ліквідності;

– оволодіють методикою складання та аналізу бюджетів на основі аналізу планованих надходжень та витрат для прийняття подальших управлінських та стратегічних рішень.

Дисципліна «Бюджетування в управлінні» слугує засобом формування у студентів системного осмислення процесів бюджетування та їх застосування у публічному управлінні.

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ, ЦІЛІ І ЗАВДАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ

- 1.1. Сутність бюджетування та бюджетного процесу
- 1.2. Цілі бюджетування на різних рівнях управління
- 1.3. Бюджетний процес та його учасники

1.1. Сутність понять бюджет та бюджетування

Визначення поняття «бюджет» у тлумачних словник майже не змінювалося протягом останніх десятиліть: бюджет – це:

- кошторис прибутків і видатків держави, підприємства на певний період[29];
- сума прибутків окремої особи або родини на певний час [29];
- кошторис прибутків і видатків держави, підприємства, сім'ї або окремої особи на певний період [9].

Вперше поняття бюджету з'явилося у 1870 р. в Англії як документ, у якому представлений план доходів та витрат, затверджений парламентом [31]. Спочатку бюджет стосувався лише управління державними фінансами. Наприкінці 70-х – на початку 80-х років ХХ ст. дане поширилося на мікрорівень в рамках науки «фінансовий менеджмент» у США.

Насьогодні існують різні підходи до визначення поняття «бюджет». Шеремет А. Д. трактує бюджет як «фінансовий документ, створений до того, як передбачувані дії почнуть виконуватися». Петер Хорват, Роланд Гляйх та група фахівців «Horvath and Partners» визначають бюджет як «план, сформульований у

вартісних величинах, який з певним ступенем обов'язковості виконання призначається структурній одиниці з повноваженнями приймати рішення на певний період часу» [1].

Інститут дипломованих керуючих бухгалтерів з управлінського обліку (США) використовує термін «бюджет» як «кількісний план у грошовому виразі, підготовлений та прийнятий до початку певного періоду часу, який зазвичай показує величину доходу, що має бути досягнута, та (або) витрати, що будуть понесені у відповідному періоді, та капітал, що необхідно залучити для досягнення певної мети» [21].

Трактування низкою сучасних вітчизняних та зарубіжних науковців [11; 19;4; 18; 24] поняття «бюджет» можна звести до більш узагальненого визначення як «план компанії на певний період часу, виражений у кількісних, переважно фінансових показниках».

Таким чином, можна зазначити що існують два принципових підходи до визначення поняття бюджет – макро- (планування доходів і витрат на державному рівні) та мікроекономічний (планування доходів і витрат підприємства, організації). Головною ознакою бюджету є визначення планових доходів та необхідних для цього витрат, тобто це є свого роду прогнозом надходжень та видатків певного об'єкта задля досягнення поставлених цілей.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України [7], **бюджет** – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади АРК та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Основні сутнісні характеристики бюджету:

– використання кількісних та вартісних показників;

- наявність взаємозв'язку між показниками бюджету;
- визначення планових значень показників, відповідно до поставленої мети.

Бюджет формується (розробляється) в процесі бюджетування. Підходи до визначення сутності бюджетування можна умовно поділити на три групи:

- бюджетування як процес, тобто послідовність дій щодо розробки, виконання, контролю й аналізу бюджету з подальшим коригуванням за необхідності;

- бюджетування як метод оперативного планування, що дозволяє визначити потреби у фінансових ресурсах та забезпечити платоспроможність на основі розроблених планів виробництва, продажу, закупівлі ресурсів. Зокрема, К. Друрі визначає бюджетування як процес трансформації довгострокового планування в план на майбутній період. Якщо довгострокове планування – це стратегічне планування на тривалий час у майбутньому, то бюджетування – це розробка планів на короткостроковий період в рамках довгострокового планування.

- бюджетування як управлінська технологія, що спрямована на розробку та підвищення фінансово-економічної обґрунтованості управлінських рішень [24, с. 16]. Такої ж думки дотримуються більшість науковців, що займаються питаннями управління підприємством, фінансовим менеджментом. Зокрема, визначають бюджетування як систему узгодженого управління підрозділами підприємства.

В основному, останні два підходи застосовується на мікрорівні.

Таким чином, бюджет – це план, складений у вартісних показниках, який розробляється для досягнення наперед визначеної мети та є обов'язковим до виконання відповідним суб'єктом (структурною одиницею), а бюджетування – це процес планування, координації, управління, аналізу та контролю виконання бюджету.

Відповідно, процес розробки бюджету з врахуванням макроекономічного підходу більшою мірою розкрито у понятті бюджетний процес. Зокрема, відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України [7], **бюджетний процес** – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Бюджетне законодавство в Україні складається з наступних нормативно-правових актів (рис. 1.1):

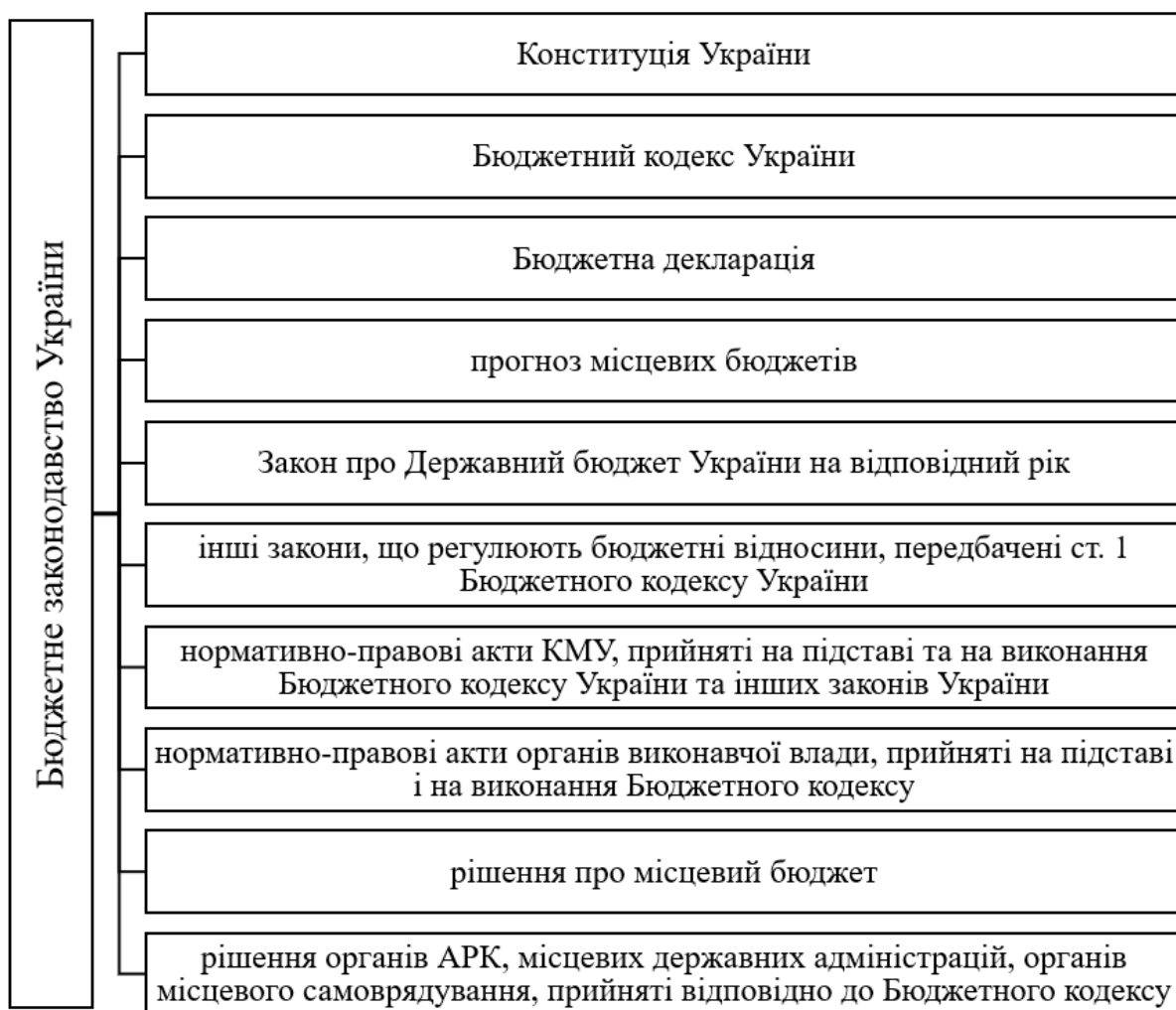


Рисунок 1.1 – Бюджетне законодавство України (складено на основі [7])

Бюджетна система України складається з державного та місцевих бюджету (рис. 1.2):

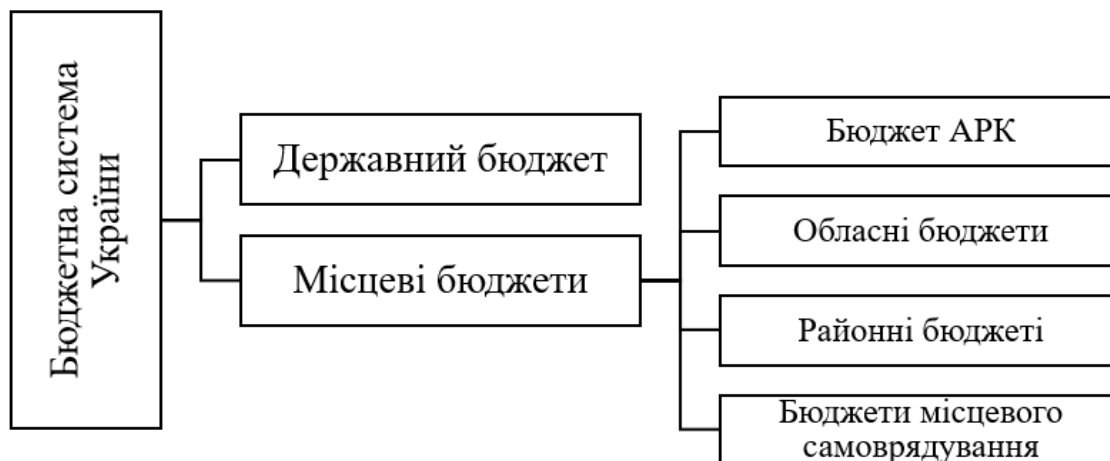


Рисунок 1.2 – Бюджетна система України (складено на основі [7])

Міністерство фінансів України розробляє Бюджетну декларацію, проект Закону про Державний бюджет України на відповідний рік, забезпечує виконання Державного бюджету України, здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів.

Відповідно до Бюджетного кодексу, **бюджетний період**, тобто час, на який розробляється бюджет, становить один календарний рік – початок 1 січня і закінчення 31 грудня щорічно. Навіть, якщо Верховна Рада України не прийняла закон про Державний бюджет до 1 січня відповідного року, все одно бюджетний період залишається незмінним. Водночас, для середньострокового бюджетного планування може бути визначено середньостроковий період, який включає плановий та наступні за ним два бюджетні періоди.

Основними принципами побудови та функціонування бюджетної системи України є наступні:

– **принцип єдності бюджетної системи України**, тобто єдина правова база, єдина грошова система, єдине регулюванням бюджетних відносин, єдина бюджетна класифікація, єдність порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності;

– **принцип збалансованості**, який передбачає відповідність повноважень на здійснення витрат бюджету обсягам його надходжень на відповідний період;

– **принцип самостійності** передбачає самостійність Державного та місцевих бюджетів, тобто держава не може нести відповідальність коштами державного бюджету за бюджетні зобов'язання органів влади АРК та місцевого самоврядування. Останні, у свою чергу, не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного та за бюджетні зобов'язання держави. Також самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів, правом відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети;

– **принцип повноти** – до бюджетів мають бути включені всі надходження та витрати, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів;

– **принцип обґрунтованості** – бюджет має формується на основі реалістичних макропоказників економічного та соціального розвитку країни, на розрахунках надходжень та витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил;

– **принцип ефективності та результативності** – при складанні та виконанні бюджетів усі мають прагнути досягнення запланованих цілей на основі

завдань інноваційного розвитку економіки, забезпечення якісного надання публічних послуг та досягнення максимального результату;

– *принцип субсидіарності* – розподіл видатків між державним та місцевими бюджетами має ґрунтуватися на необхідності максимально можливого наближення надання публічних послуг до їх безпосереднього споживача;

– *принцип цільового використання бюджетних коштів* – бюджетні кошти можуть використовуватися лише на цілі, визначені бюджетними призначеннями та асигнуваннями;

– *принцип справедливості і неупередженості* передбачає, що бюджетна система побудована та функціонує на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

– *принцип публічності та прозорості* означає інформування громадськості з питань бюджетної політики, складання, розгляду, затвердження, виконання та контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів.

1.2. Цілі бюджетування на різних рівнях управління

На рівні держави ефективність бюджетування визначається систематичною та конструктивною діяльністю органів державної влади та управління, що обумовлено специфікою об'єкта управління та принципами державного управління. Виходячи з макроекономічного підходу, бюджетування є одним з елементів управлінського циклу, що представляє систему формування та розподілу бюджетних ресурсів, які необхідні для реалізації суб'єктом управління покладених на нього функцій. Особливостями бюджетування в державному управлінні є наступні моменти [20]:

- на основі бюджетування забезпечується перевірка дотримання та виконання нормативно встановлених завдань та їх рішень;
- бюджетування спрямоване на цільове, раціональне та більш ефективне використання фінансових ресурсів держави;
- за допомогою бюджетування можна досягти підвищення ефективності роботи державних органів завдяки удосконаленню їх структури та оптимізації управлінського впливу.

Бюджетування включає в себе основні функції управління та забезпечує спостереження за реалізацією процесів на рівні окремих об'єктів управління та їх відповідністю заданим цілям. Таким чином, **цілями** бюджетування на макрорівні є наступні [3]:

- прогноз фінансово-економічного стану держави;
- виявлення матеріальних та фінансових резервів для досягнення зростання добробуту суспільства;
- визначення загального обсягу доходів бюджету відповідно до прогнозів та цільових програм соціально-економічного розвитку;
- узгодження фінансових показників державного бюджету із загальною програмою забезпечення стійкого економічного розвитку держави;
- визначення загального обсягу видатків державного бюджету з врахуванням вимог виконання державою покладених на неї функцій;
- розроблення системи контролю та відповідальності.

Цілями бюджетування на мезорівні є наступні:

- встановлення видатків державного бюджету за цільовим призначенням на основі обсягу видатків та їх розподілу по галузях народного господарства та адміністративно-територіальних одиницях;

- прогноз фінансово-економічного розвитку на місцевому рівні;
- визначення загального обсягу доходів місцевих бюджетів за кожним джерелом надходження;
- визначення видатків місцевих бюджетів, виходячи з встановленого порядку розподілу бюджетних коштів;
- здійснення бюджетного регулювання для забезпечення збалансованості бюджетів різних рівнів шляхом перерозподілу доходів по галузях народного господарства та адміністративно-територіальних одиницях з врахуванням визначених пріоритетів бюджетної політики;
- розроблення системи контролю та відповідальності.

Як на макрорівні, так і на мезо- та мікрорівні, основне завдання бюджетування полягає у забезпеченні збалансованості доходної та витратної частини відповідного об'єкта. На рівні підприємства основними цілями бюджетування є наступні [24, с. 17]:

- формування інформаційної бази для фінансового аналізу та прогнозу розвитку підприємства;
- визначення обсягів надходжень та видатків фінансових ресурсів підприємства;
- підвищення ефективності використання обмежених ресурсів підприємства та обґрунтування доцільності залучення додаткових джерел фінансування за необхідності;
- забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;
- розробка системи моніторингу та контролю за результатами прийнятих рішень та їх відповідністю розробленим планам.

Бюджетування слід розглядати як управлінську дію щодо координації діяльності всіх розпорядників бюджетних коштів для досягнення загально організаційної цілі через послідовну реалізацію управлінських **функцій**, а саме:

– планування, тобто визначення необхідного обсягу фінансових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів для забезпечення реалізації поставлених завдань;

– організація, яка передбачає побудову системи бюджетів та формування структури бюджету з метою визначення місця кожного виконавця та структурного підрозділу при виконанні планових завдань;

– координація, тобто узгодження бюджетів у часовому просторі, забезпечуючи координацію дій учасників з точки зору своєчасного надходження всіх необхідних ресурсів для виконання поставлених завдань та збалансованість бюджетів відповідних рівнів;

– мотивація, що дозволяє визначити та оцінити внесок кожного учасника процесу при досягненні загально організаційних цілей;

– контроль, який забезпечує своєчасне визначення проблем та прийняття відповідних управлінських рішень і дій для нейтралізації їх негативного впливу.

Об'єктами бюджетування є грошові потоки підприємства на мікрорівні або бюджетні кошти на макрорівні. Суб'єктами бюджетування виступають всі складові бюджетної системи, а також функціональні підрозділи підприємства, що формують бюджети нижчого рівня, які в подальшому інтегруються в єдиний бюджет.

1.3. Бюджетний процес та його учасники

Відповідно до Бюджетного кодексу України [7], бюджетний процес містить п'ять стадій:

- 1) складання й розгляд Бюджетної декларації, прогнозів місцевих бюджетів та прийняття рішення щодо них;
- 2) складання проектів бюджетів;
- 3) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України, а також рішень про місцеві бюджети;
- 4) виконання бюджету, включаючи внесення змін;
- 5) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету.

В основі бюджетного процесу лежить бюджетне планування, основним завданням якого є визначення прогнозних обсягів та джерел формування доходів бюджету, а також розподіл видатків за видами та галузями з метою забезпечення збалансованості бюджету. З цією метою здійснюється середньострокове бюджетне планування на середньостроковий період, що включає плановий та наступний за ним два роки. Тобто при розробці та затвердженні бюджету першим кроком є розробка Бюджетної декларації, як плану розвитку на 3 роки. Кабінет Міністрів України щороку до 1 червня року, що передує плановому, схвалює Бюджетну декларацію як офіційний документ. Фінансово-економічне обґрунтування до декларації складається з розрахунків, показників та пояснень до них. Кожного року можливе внесення змін до Бюджетної декларації, схваленої у попередньому бюджетному періоді.

Бюджетна декларація містить такі структурні елементи [7]:

- 1) основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України, включаючи номінальний та реальний обсяг ВВП, індекси споживчих цін та цін виробників, рівня безробіття, прогнозний курс гривні до долара США в середньому за рік та на кінець року, та інші показники;

2) загальні показники доходів та фінансування державного бюджету, повернення кредитів, загальних граничних показників видатків державного бюджету та надання кредитів, розподіляючи на загальний та спеціальний фонди;

3) перерозподіл ВВП через зведений бюджет України, пріоритетні завдання податкової політики, показники за основними видами доходів державного бюджету, розподіляючи на загальний та спеціальний фонди;

4) дефіцит або профіцит державного бюджету, основні джерела фінансування державного бюджету, а також державного боргу;

5) розмір основних соціальних показників: мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму (додаток Д) та рівня його забезпечення;

6) пріоритетні завдання фінансового забезпечення реалізації державної політики у різних сферах діяльності;

7) обсяг державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів;

8) граничні показники видатків державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету головним розпорядникам коштів державного бюджету (з розподілом на загальний та спеціальний фонди), а також цілі державної політики у відповідній сфері діяльності та показники їх досягнення у попередньому періоді, очікувані у поточному та прогностичні на середньостроковий період;

9) взаємовідносини державного бюджету з місцевими бюджетами: положення та показники, необхідні для складання прогнозів місцевих бюджетів;

10) загальна оцінка фіскальних ризиків та їх вплив на показники державного бюджету;

11) інші питання, які необхідні для складання проекту закону про Державний бюджет України.

Бюджетною декларацією на 2022 – 2024 рр. [6] визначено середньострокові цілі, а саме: підтримка макроекономічної стабільності; стимулювання розвитку економіки для подолання негативних наслідків через COVID-19, виконання завдань, спрямованих на:

- стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу;
- посилення обороноздатності і безпеки держави;
- розвиток агропромислового комплексу;
- формування чистого та безпечного довкілля, збереження та відновлення природних екосистем;
- розвиток адміністративних послуг та їх цифровізацію, інформатизацію суспільства, сприяння розвитку ІТ-бізнесу, підвищення рівня цифрової грамотності українців;
- посилення енергонезалежності;
- створення ефективної та досконалої системи здійснення соціальної підтримки та пенсійного забезпечення населення;
- розвиток системи соціального захисту ветеранів війни;
- забезпечення якісної, сучасної і доступної середньої освіти, розбудову безпечної та інклюзивної системи освіти, створення сучасної системи професійної (професійно-технічної) освіти та забезпечення якості вищої освіти;
- забезпечення доступу до основних медичних послуг;
- підвищення рівня прозорості в управлінні державними фінансами.

Основні макроекономічні показники, визначені в декларації на 2022 – 2024 роки, наведено у додатках А, Б. Зокрема, макроекономічний прогноз побудовано на припущенні щодо поступового відновленні світової економіки після пандемії та її зростанні в середньому на 3,8 % у наступні два роки. Основними стимулюючими

важелями визначено гнучку грошово-кредитну та фіскальну політику розвинутих країн, що сприятиме зростанню внутрішнього попиту.

На основі Бюджетної декларації та проектів бюджетів Міністерством фінансів України розробляється та подається на затвердження Кабінету Міністрів України проект закону про Державний бюджет на наступний рік. Після схвалення проекту закону про Державний бюджет Кабінетом Міністрів України останній подає його разом з відповідними матеріалами до Верховної Ради України та Президенту України не пізніше 15 вересня року, який передує плановому. Разом з проектом держбюджету подаються також наступні документи:

- пояснювальна записка;
- прогностні показники зведеного бюджету, який включає Державний та місцеві бюджети;
- перелік пільг з податків та зборів;
- перелік та обсяги коштів за державними цільовими програмами, державними інвестиційними проектами;
- інформація про загальний обсяг державного боргу та гартованого державою боргу;
- план державний запозичень на наступний бюджетний період;
- доповідь про хід виконання поточного бюджету та інші матеріали.

Після прийняття закону про Державний бюджет він підлягає виконанню. Якщо до початку нового бюджетного періоду не було прийнято відповідний закон, то витрати Державного бюджету можуть здійснюватися лише на бюджетні програми попереднього бюджетного періоду. В даному випадку забороняється здійснювати витрати в частині капітальних видатків та надання кредитів з бюджету.

Кабінет Міністрів України має забезпечувати виконання держбюджету, причому мінфін має здійснювати загальну організацію та управління, координуючи діяльність учасників бюджетного процесу.

Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, які наділені бюджетними повноваженнями, а саме: правами та обов'язками з управління бюджетними коштами:

1. Президент:

- підписує закон про Державний бюджет;
- у випадку незгоди із Законом, прийнятим Верховною Радою, накладає вето;
- вносить зміни та доповнення до державного бюджету.

2. Верховна Рада:

- розглядає пропозиції до проєкту Основних напрямів бюджетної політики, Бюджетну декларацію;
- приймає постанову про схвалення або взяття їх до відома;
- розглядає проєкт бюджету в трьох читаннях;
- схвалює закон про Державний бюджет України;
- розглядає та ухвалює рішення щодо звіту про його виконання.

3. Рахункова палата (орган фінансово-бюджетного контролю, що утворюється Верховною Радою та підпорядковується і є підзвітним їй):

- здійснює зовнішній контроль та аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;
- готує співдоповідь про виконання Державного бюджету.

4. Кабінет Міністрів України:

- розробляє та подає на розгляд Верховної Ради проєкт Основних напрямів бюджетної політики;

- розробляє проєкт закону про Державний бюджет України;

- забезпечує виконання Державного бюджету та щорічно звітує про це Верховній Раді.

5. Міністерство фінансів:

- погоджує єдині правила бухгалтерського обліку всіх фінансових операцій, активів та зобов'язань;

- розробляє інструкції щодо підготовки бюджетних запитів та проводить їх аналіз;

- подає проєкт закону про Державний бюджет України на розгляд Кабінету Міністрів;

- здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України;

- прогнозує та аналізує доходи протягом поточного бюджетного року;

- забезпечує відкритий доступ до проєкту закону про Державний бюджет та інформації про його виконання.

6. Державна казначейська служба:

- здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів;

- здійснює операції з коштами Державного бюджету та місцевих бюджетів;

- веде бухгалтерський облік та звітує про виконання Державного та місцевих бюджетів.

7. Розпорядники бюджетних коштів:

– розробляють проекти кошторису та бюджетні запити і подають їх Міністерству фінансів чи місцевому фінансовому органу;

– головні розпорядники затверджують кошториси розпорядників нижчого рівня та контролюють хід виконання кошторисів [25, 8].

Всі місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом місцевих органів влади визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети. На даний час в рамках реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні проводиться активна робота по формуванню спроможних територіальних громад [22]. Бюджети об'єднаних територіальних громад матимуть прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом, що забезпечить двоступеневу бюджетну систему України. З метою приведення правових засад функціонування бюджетної системи у відповідність до нового адміністративно-територіального устрою було внесено зміни до Бюджетного кодексу України, зокрема, розмежовано склад доходів та збільшено дохідну частину місцевого самоврядування. Основний бюджетоутворюючий податок (податок на доходи фізичних осіб) в обсязі 60 % зараховується до бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад. Відповідно, з бюджетів територіальних громад здійснюється утримання установ, що надають публічні послуги, з метою максимального наближення до їх безпосереднього споживача за принципом субсидіарності. Окрім того, на місцях повністю залишаються надходження податку на прибуток від підприємств і фінансових установ комунальної власності та податку на майно (нерухомість, земля). Також з 2021 року

на постійній основі закріплено зарахування 13,44 % акцизного податку з пального до загального фонду бюджетів місцевого самоврядування [6].

11 лютого 2016 р. КМУ затвердив Концепцію створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет» [15], задача якої автоматизувати бюджетний процес та викоринити корупційну складову. Зазначена система забезпечує прозорість бюджетних процесів та процедур на державному та місцевому рівнях, надає можливість громадянам контролювати використання коштів розпорядниками, одержувачами бюджетних коштів, державними підприємствами, Пенсійним фондом, Фондом соціального страхування. Система «Прозорий бюджет» надає доступ громадянам до інформації про публічні кошти на всіх стадіях планування та використання, сприяє підвищенню інвестиційної привабливості країни за рахунок більш відкритої політики уряду, зменшує вірогідності зловживань та вчинення корупційних дій на всіх етапах бюджетного процесу [15].

Структура державного бюджету наведена на рис. 1.3.

Поділ бюджету на два фонди (загальний та спеціальний) обумовлено тим, що є два основні напрями надходжень та використання:

- загальний фонд має загальний(нецільовий) характер використання коштів на загальнодержавні цілі;

- спеціальний фонд має цільові надходження на заздалегідь визначені напрями використання, відповідно, витрати здійснюються тільки в межах визначених надходжень.

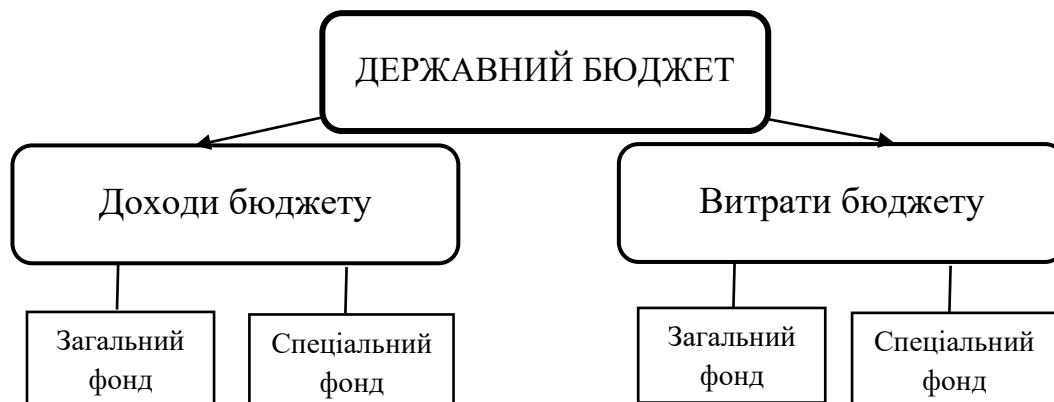


Рисунок 1.3 – Структура державного бюджету

Перерозподіл коштів між загальним та спеціальним фондами дозволено лише в межах бюджетних призначень. Це здійснюється шляхом внесення змін до закону про державний бюджет на відповідний період.

Бюджет складається з надходжень і витрат, які формують бюджетні кошти (рис. 1.4):

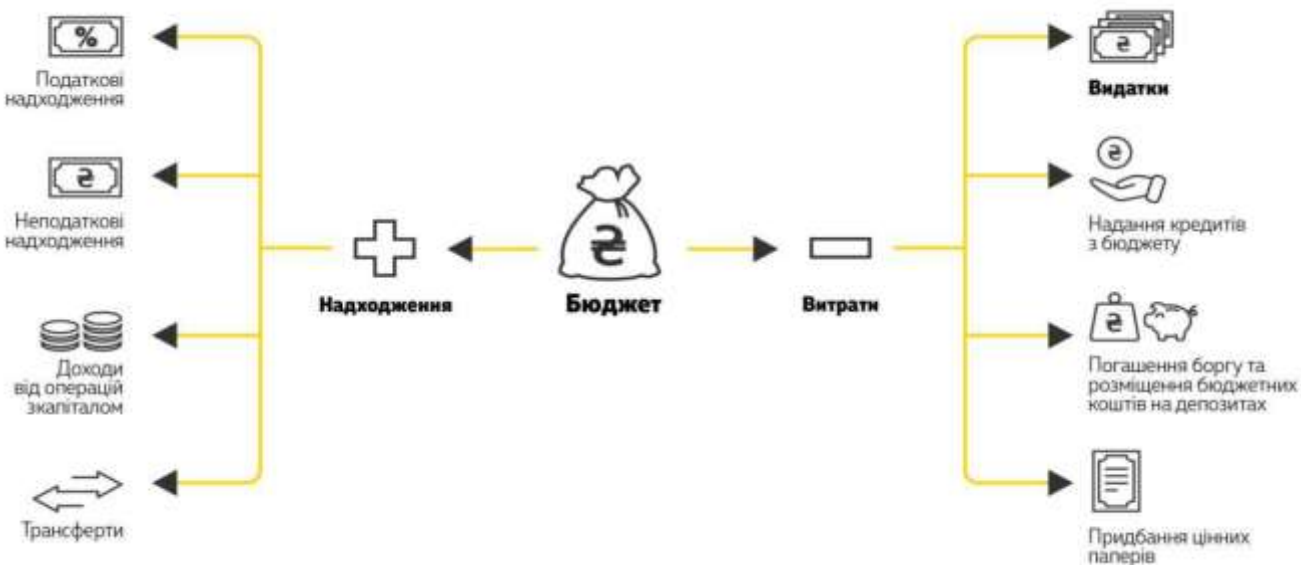


Рисунок 1.4 – Види бюджетних надходжень та витрат [5]

До **надходжень бюджету** відносяться доходи бюджету, а також повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу (пред'явлення) цінних паперів.

Доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ). Доходи бюджету класифікуються за розділами:

1) податкові надходження – це встановлені законодавством загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори (ставки оподаткування наведено у додатку В);

2) неподаткові надходження – це доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори і платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності, власні надходження бюджетних установ (плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, подарунки та благодійні внески, надходження від реалізації продукції чи майна та іншої діяльності), інші неподаткові надходження;

3) доходи від операцій з капіталом – доходи від продажу капітальних активів, а також капітальні трансферти з недержавних джерел – надходження безповоротних, необов'язкових платежів цільового призначення (на будівництво будівель і споруд для бюджетних організацій і установ, наприклад лікарень, на придбання обладнання тощо);

4) трансферти, тобто кошти, отримані від інших органів державної влади, АРК, місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на

безоплатній та безповоротній основі.

Доходи державного бюджету України наведено у додатку Г, загальні показники доходів у 2022 – 2024 рр. у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Загальні показники доходів державного бюджету України у 2022 – 2024 роках [6]

млрд грн

Найменування показника	2022 рік			2023 рік			2024 рік		
	прогноз	відхилення до попереднього року		прогноз	відхилення до попереднього року		прогноз	відхилення до попереднього року	
		+/-	%		+/-	%		+/-	%
Державний бюджет (без урахування міжбюджетних трансфертів)	1 208,8	121,6	111,2	1 320,5	111,7	109,2	1 436,6	116,1	108,8
загальний фонд	1 067,9	104,9	110,9	1 179,6	111,7	110,5	1 293,0	113,4	109,6
спеціальний фонд	140,9	16,8	113,5	140,9	0,0	100,0	143,6	2,7	101,9

До витрат бюджету відносяться видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Видатки бюджету – це кошти, що спрямовані на здійснення програм та заходів, які передбачені відповідним бюджетом.

До видатків бюджету не належать кошти, спрямовані на:

- погашення боргу;
- надання кредитів з бюджету;
- розміщення бюджетних коштів на депозитах;
- придбання цінних паперів;

– повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування;

– компенсація частини суми штрафних (фінансових) санкцій, які перераховується покупцям (споживачам) за рахунок штрафних (фінансових) санкцій, застосованих контролюючими органами за наслідками проведеної перевірки за зверненням або скаргою покупця (споживача).

Класифікація видатків бюджету наведена на рис. 1.5.



Рисунок 1.5 – Класифікація видатків бюджету [10]

На основі відомчої класифікації видатків і кредитування бюджету Казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. У свою чергу, головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників та одержувачів нижчого рівня. За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяються на **поточні та капітальні**. У складі витрат (видатків) бюджету

виділяються **витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку** відповідно до бюджетної класифікації.

Стан бюджету може характеризуватися трьома показниками:

- рівноважний (збалансований) – доходи дорівнюють видаткам;
- дефіцит бюджету;
- профіцит бюджету.

Перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету) називається **дефіцитом бюджету**. Затвердження бюджету з дефіцитом дозволяється лише при наявності обґрунтованих джерел фінансування бюджету. Основними причинами виникнення дефіциту бюджету можуть бути загальна соціально-економічна нестабільність, не виваженість податкової та грошово-кредитної системи, інфляційні процеси, надмірні державні витрати, пандемія тощо.

Перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету) має назву **профіцит бюджету**. Профіцит бюджету затверджується з метою погашення боргу, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів та придбання цінних паперів.

Бюджетною декларацією передбачено граничний обсяг дефіциту державного бюджету на рівні 3,5% валового внутрішнього продукту в 2022 р., 3,0% – у 2023р., 2,7% – у 2024 р. Фінансування дефіциту державного бюджету в запланованих обсягах планується переважно шляхом здійснення державних внутрішніх запозичень (додаток Е).

Питання для самоперевірки

1. Проаналізуйте підходи до визначення поняття «бюджет».
2. Які нормативні документи регламентують бюджетний процес в Україні?
3. Наведіть та охарактеризуйте складові бюджетної системи України.
4. Які принципи закладені в основу функціонування бюджетної системи України?
5. Поясніть цілі бюджетування на різних рівнях управління.
6. Наведіть складові бюджетного процесу.
7. Охарактеризуйте учасників бюджетного процесу.
8. Поясніть місце Бюджетної декларації в бюджетному процесі.
9. Які структурні елементи містить бюджетна декларація?
10. Охарактеризуйте основні складові державного бюджету.

РОЗДІЛ 2. ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ БЮДЖЕТУВАННЯ

- 2.1. Система міжбюджетних відносин
- 2.2. Концептуальна схема фінансового обліку
- 2.3. Основи управлінського обліку на підприємстві
- 2.4. Статистична база для аналізу фінансових потоків

2.1. Система міжбюджетних відносин

Відповідно до Бюджетного кодексу України, **міжбюджетні відносини** – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України [7]. Як зазначено у статті 81 кодексу, регулювання міжбюджетних відносин здійснюється з метою забезпечення відповідності повноважень на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами за бюджетами, та фінансових ресурсів, які мають забезпечувати виконання цих повноважень [7]. Тобто регулювання фінансових відносин між державою та територіальними громадами здійснюється задля досягнення збалансованості бюджетів, здійснення перерозподілу бюджетних коштів між бюджетами, що має обґрунтовані підстави, а також забезпечення виконання своїх завдань центральними органами державної влади та органами місцевого самоуправління. Відповідно, взаємовідносини між бюджетами можна класифікувати за наступними ознаками:

1) за напрямом: горизонтальні (між бюджетами одного рівня) та вертикальні (між бюджетами різних рівнів);

2) за регламентацією: договірні (на підставі угоди між відповідними органами влади / управління) та регламентовані законодавчими документами, відповідними інструкціями;

3) за сутністю відносин: субсидіювання (виділення коштів з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня), вилучення коштів (передання коштів з бюджетів нижчого рівня до бюджетів вищого рівня), бюджетні позички (тимчасове передання коштів з одного бюджету до іншого через виникнення тимчасового касового розриву), взаємні розрахунки (переведення коштів з одного бюджету до іншого через перерозподіл доходів чи видатків між ними після затвердження бюджету).

Об'єктами системи міжбюджетних відносин виступають суспільні багатства, які підлягають розподілу через бюджетну систему України між територіальними громадами та громадянами задля забезпечення збалансованого соціально-економічного розвитку суспільства.

Суб'єктами є центральні органи законодавчої та виконавчої влади, АРК та органи місцевого самоврядування.

Виділяють дві моделі міжбюджетних відносин:

– централізована, що ґрунтується на обмеженості прав місцевих органів влади у формуванні власних бюджетів та підпорядкуванні регіональних інтересів національним проблемам;

– децентралізована, основана на неутручанні держави у бюджетний процес територіальної громади та розвитку фінансової незалежності місцевого

самоврядування на базі чіткого законодавчого розмежування повноважень між різними рівнями управління.

Державний бюджет України, починаючи з 2021 року складається на основі дворівневої моделі міжбюджетних відносин, що запроваджена в контексті децентралізації, реформи міжбюджетних відносин та змін до податкового законодавства. Метою даного процесу є досягнення наступних цілей:

- сприяння підвищенню рівня фінансового забезпечення місцевих бюджетів;
- забезпечення формування нових прогресивних відносин в управлінні бюджетними ресурсами;
- створення умов для мотивації органів місцевого самоврядування до нарощування доходної бази місцевих бюджетів [30].

Державна політика України у сфері місцевого самоврядування спирається на інтереси жителів територіальних громад і передбачає **децентралізацію влади** – передачу від органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування значної частини повноважень, ресурсів та відповідальності [13]. В основу закладено положення Європейської хартії місцевого самоврядування та світові стандарти суспільних відносин у цій сфері. Реформа децентралізації відбувалася у два етапи:

- **перший етап** (2014 – 2019 роки) забезпечив зміцнення фінансової спроможності місцевих бюджетів та підвищення якості надання суспільних послуг споживачам завдяки розширенню видаткових повноважень органів місцевого самоврядування, схвалено Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади [16], внесено зміни до Бюджетного та Податкового кодексів, прийнято Закони України «Про співробітництво територіальних громад», «Про засади державної регіональної політики» та ін.

– **другий етап** (2020 – 2021 роки) основним мав розмежування сфер відповідальності державних та місцевих органів влади щодо утримання загальноосвітніх навчальних закладів та закладів охорони здоров'я [30].

12 червня 2020 року Уряд затвердив новий адміністративно-територіальний устрій базового рівня. Відповідно до розпоряджень Кабінету Міністрів в Україні сформовано 1469 територіальних громад, які покриватимуть усю територію країни [13]. Досвід зарубіжних країн свідчить про зміцнення місцевого самоврядування та можливість ефективнішого вирішення питань розвитку територій при передачі повноважень від державних органів влади до органів місцевого самоврядування.

Основним джерелом первинної інформації щодо побудови та виконання бюджетів фінансові ресурси, що відображаються у фінансових звітах суб'єктів господарювання.

2.2. Концептуальна схема фінансового обліку

Діяльність, яка пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних цінностей, а також наданням і використанням послуг, називається **господарською діяльністю**. На рівні підприємства вона складається з господарських процесів, які поділяються на господарські операції. Відповідно, **господарський облік** – це кількісне та якісне відображення господарської діяльності з метою управління нею. Господарський облік відображає всі процеси, які пов'язані з господарською діяльністю як країни, так і підприємства (незалежно від форми власності), та включає в себе виробництво продукції, її реалізацію, визначення фінансових результатів діяльності, сплату податків та розподіл

отриманого чистого прибутку. Виділяють три складові господарського обліку (табл. 2.1).

Основними етапами бухгалтерського обліку є наступні:

- вимірювання господарської діяльності шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;
- обробка даних, їх збереження до необхідного моменту з подальшою переробкою для отримання корисної інформації;
- передача інформації про стан та результати діяльності шляхом фінансової звітності.

Таблиця 2.1 – Види господарського обліку [26]

Параметри порівняння	Оперативний	Бухгалтерський	Статистичний
Визначення	Це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими і технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління	Це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Це система вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, які мають загальнодержавний характер
Суть	Здійснюється безпосередньо на місці (цех, ділянка, склад тощо) та забезпечує негайне спостереження та реєстрацію виробничих і комерційних операцій	Поділяється на: - фінансовий – комплексний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства (організації) з метою складання фінансової звітності;	Планомірне збирання й вивчення масових явищ і закономірностей їх розвитку

	та інших факторів господарської діяльності підприємства (організації)	- управлінський – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішні користувачів у процесі управління підприємством	
Мета	Швидке отримання інформації про хід виробництва, реалізації продукції (робіт, послуг), результатів діяльності	Фінансовий облік – складання фінансової звітності; управлінський облік – отримання інформації для управління підприємством (організацією)	Вивчення (спостереження, відображення, опрацювання) і контроль масових та окремих типових господарських операцій, процесів, явищ

Облікова інформація дає можливість користувачам приймати обґрунтовані рішення при виборі альтернативних варіантів використання ресурсів під час управління господарською діяльністю підприємства. Таким чином, бухгалтерський облік є ланкою, що сполучає осіб, що приймають рішення, та господарську діяльність підприємства.

Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський (табл. 2.2). Основним **завданням** бухгалтерського обліку є формування інформації, яка має допомагати керівникам, власникам підприємств, інвесторам, кредиторам та іншим користувачам приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо діяльності конкретного підприємства.

Для задоволення даних вимог облікова інформація повинна бути:

- максимально значною (вагомою) для прийняття управлінського рішення;
- абсолютно достовірною;
- порівняною за певні проміжки часу або з аналогічною інформацією інших підприємств;
- зрозумілою для користувачів тощо.

Таблиця 2.2 – Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку [26]

Критерії порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
Обов'язковість	Ведеться обов'язково, відповідно до норм законодавства	Не обов'язковий, ведеться за бажанням керівництва
Витрати на ведення	Визначаються необхідністю ведення обліку	Визначаються ступенем ефективності управлінських рішень
Призначення звітної документації	Цілі використання зовнішньої звітності не регламентуються	Структура, зміст і призначення внутрішньої звітності визначаються керівництвом самостійно
Користувачі інформації	Інвестори, кредитори, податкова служба тощо	Керівництво підприємства, відповідно до призначення інформації
Зміст інформації	Відображає вхідні та вихідні фінансові потоки підприємства, майновий стан та результати його діяльності	Відображає розрахунки грошових потоків, прибутків та економічного обґрунтування рішень щодо управління підприємством
Форми виміру інформації	Вартісна оцінка показників	Вартісна та натурально-речова (кількісна) оцінка показників
Характер інформації	Відображає записи минулих періодів часу	Інформація має «історичний» і прогнозний характер
Базисна структура інформації	Загальноприйняті принципи	Три принципи калькуляції витрат: – облік виробничої собівартості; – диференційований облік витрат; – облік витрат за центрами відповідальності
Ступінь точності	Певний ступінь точності відповідно до нормативних вимог	Існують певні припущення, приблизні оцінки через оперативність надання інформації, головний критерій – доцільність
Періодичність і терміни надання звітності	Визначаються законодавством, наявний часовий лаг	Визначаються керівництвом, часовий лаг відсутній
Об'єкт звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності (продукт, цех, ділянка, робота тощо)
Ступінь відповідальності за правильність ведення обліку	Існує вірогідність переслідування згідно із законодавством	Існує вірогідність адміністративного покарання

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів [14]. У Бюджетному кодексі зазначено наступні принципи бюджетної системи України:

- принцип збалансованості – повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період;
- принцип самостійності – Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними;
- принцип повноти – до складу бюджетів входять всі надходження та витрати бюджетів;
- принцип обґрунтованості – бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України, розрахунках надходжень і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил;
- принцип ефективності та результативності – усі учасники бюджетного процесу прагнуть досягнути запланованих цілей на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки;
- принцип субсидіарності – розподіл видатків між державним та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання публічних послуг до їх безпосереднього споживача;
- принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями;

– принцип справедливості і неупередженості – бюджетна система створюється на засадах справедливого та неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

– принцип публічності та прозорості – інформування громадськості з питань бюджетної політики, складання, розгляду, затвердження, виконання державного та місцевих бюджетів, контроль за виконанням бюджетів [7].

Предметом бухгалтерського обліку виступають окремі аспекти процесу розширеного відтворення, а саме: господарські факти, явища та процеси, що зумовлюють стан і використання активів і джерел їх утворення (пасивів).

Об’єкти бухгалтерського обліку:

- господарські засоби (оборотні та необоротні активи);
- джерела їх утворення (власний капітал, довгострокові та поточні зобов’язання і забезпечення);
- господарські процеси, що забезпечують рух майна та джерел з метою отримання прибутку.

До **господарських засобів** відноситься сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, що необхідні для здійснення діяльності суб’єкта господарювання (рис. 2.1).

До складу **необоротних активів** належать господарські засоби, які використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року або операційного циклу:

- основні засоби – це матеріальні активи, що утримує підприємство з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів (послуг), надання в оренду іншим особам, для здійснення адміністративних та соціально-

культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік);

– нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані, утримуватися підприємством з метою використання протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам;

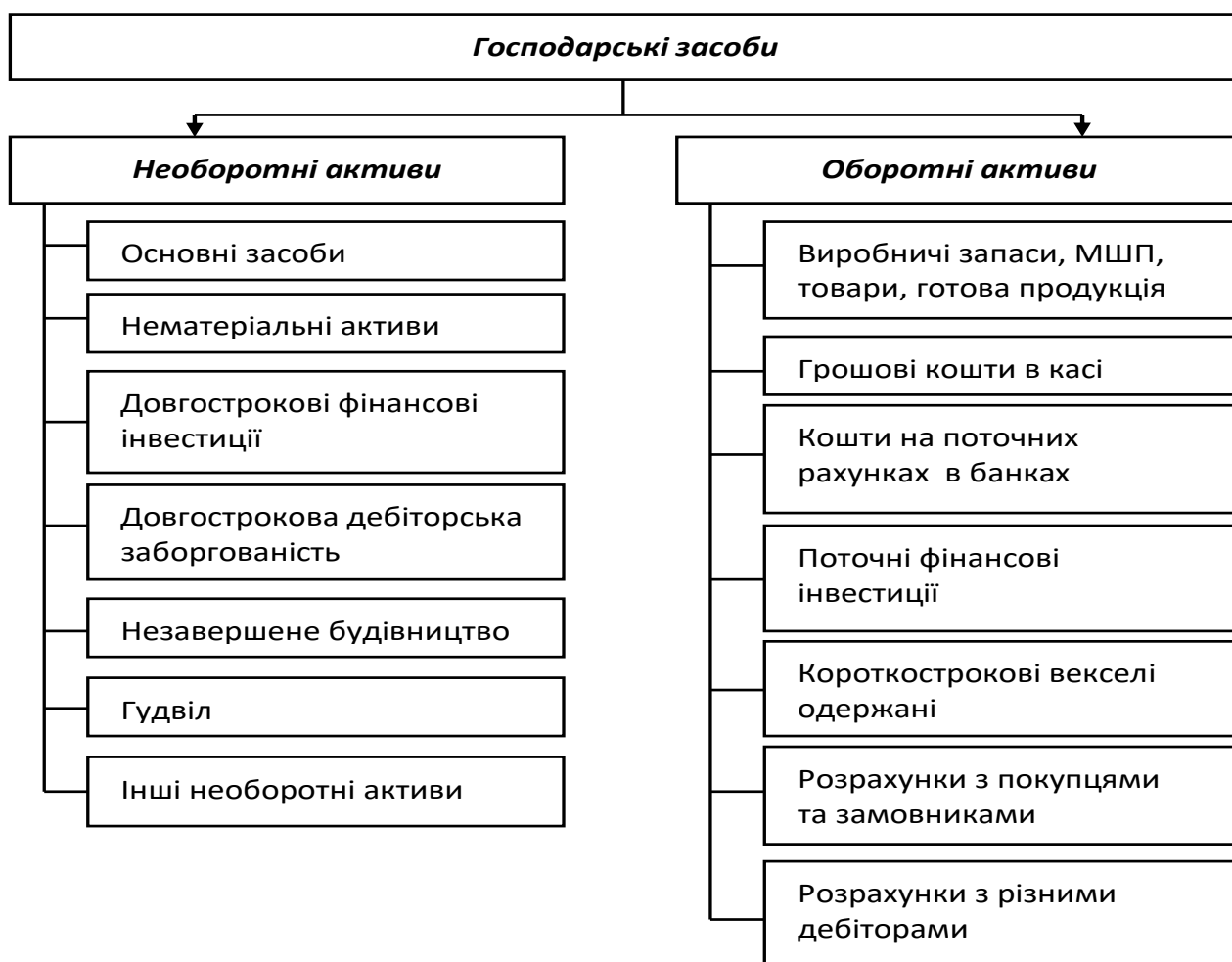


Рисунок 2.1 – Класифікація господарських засобів [26]

– довгострокові фінансові інвестиції – це вкладення у статутний капітал інших суб’єктів господарювання; витрати на придбання акцій, облігацій на період часу більше 12 місяців, тощо;

– довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;

– гудвіл — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання [26].

Оборотні активи використовуються протягом часу, менше ніж 12 місяців, та складаються з наступних елементів:

– запасів, які повністю використовуються для здійснення господарської діяльності підприємства (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари тощо);

– дебіторської заборгованості;

– грошових коштів підприємства в національній та іноземній валюті, що знаходяться на поточному рахунку в банку та касі підприємства;

– поточних фінансових інвестицій [26].

Джерела формування господарських засобів можуть бути власні та залучені (рис. 2.2). **Власні джерела** визначаються вартістю майна, що обчислюється як різниця між вартістю всіх активів та залученими джерелами. До власних джерел утворення господарських засобів відносяться зареєстрований, додатковий, резервний капітали, капітал у дооцінках, нерозподілений прибуток.

Залучений (позичковий) капітал – це частина вартості майна підприємства, придбаного за рахунок виникнення зобов’язань, які необхідно повернути банкам,

постачальникам, інвесторам. Залучений капітал містить наступні складові:

- довгострокові кредити – кредити банку на строк більше одного року в українській або іноземній валюті;
- довгострокові фінансові зобов'язання – це фінансові зобов'язання з придбання цінних паперів, зобов'язання з оренди, термін погашення яких більше одного року;



Рисунок 2.2 – Джерела формування господарських засобів [26]

- короткострокові кредити, як правило, надаються банками до одного року;
- поточна кредиторська заборгованість – це заборгованість працівникам підприємства з нарахування зарплати, постачальникам за придбані матеріальні цінності, бюджету за платежами тощо;
- забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;
- доходи майбутніх періодів – це одержані доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до складу доходів у майбутніх звітних періодах.

У сукупності господарські засоби називаються активами, а джерела їх утворення – пасивами. Оскільки кожен вид засобів має відповідне джерело надходження, то активи і пасиви у грошовому виразі є рівними. Форма звітності, яка характеризує в узагальнених грошових показниках стан господарських засобів підприємства (активи) та джерел їх утворення (пасиви) на звітну дату, називається Баланс.

2.3. Основи управлінського обліку на підприємстві

Головне завдання бухгалтерського обліку полягає у реєстрації всіх господарських операцій, які відображають рух фінансових та економічних ресурсів на підприємстві. В умовах приватної власності дані про собівартість виробництва продукту підприємства (продукції, робіт, послуг) є конфіденційною інформацією. Внаслідок цього бухгалтерський облік підрозділяється на фінансовий (зовнішній) та управлінський (внутрішній). Правила обліку собівартості виробництва та реалізації окремих видів продукту відносяться до внутрішнього бухгалтерського рахівництва – виробничого обліку, який є частиною управлінського обліку.

Натомість фінансовий облік ведеться відповідно до законодавства та відображає зовнішні фінансові потоки підприємства й фінансові результати його діяльності (рис. 2.3).

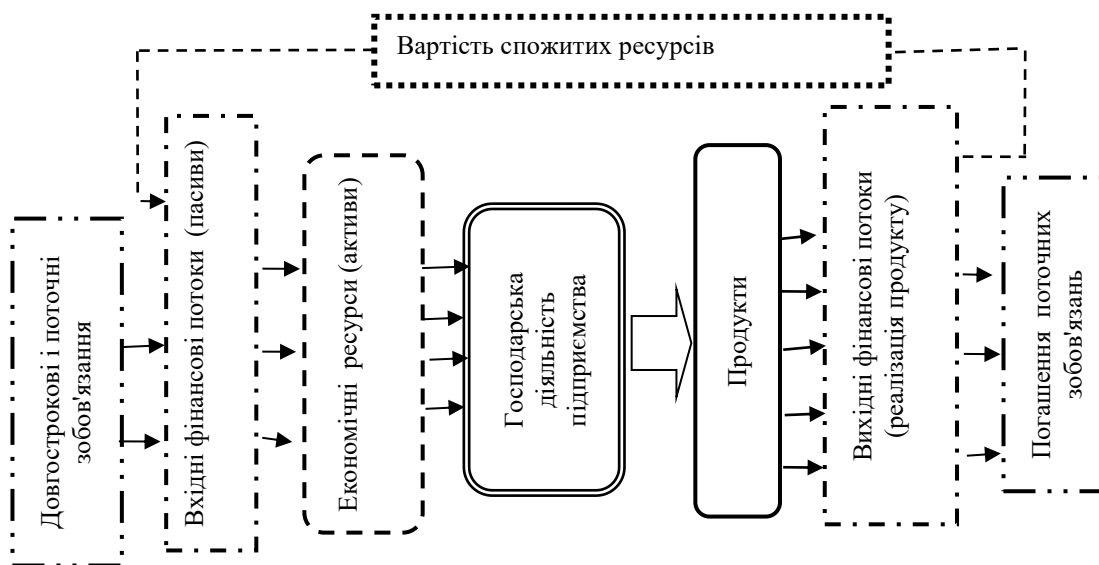


Рисунок 2.3 – Концептуальна схема фінансового обліку [12]

Головним завданням фінансового обліку є підготовка фінансової звітності, на основі якої формується інформація для зовнішніх користувачів, яка використовується з метою оподаткування, оцінки рентабельності та платоспроможності підприємства. Фінансові звіти відображають результати операцій між підприємством та споживачами виробленого продукту, постачальниками, персоналом і власниками. З метою вирішення зазначених цілей та завдань державними органами встановлюються єдині правила документального відображення необхідної інформації про діяльність підприємств, що знайшло своє віддзеркалення в Плані рахунків бухгалтерського обліку (додаток 3), структури

бухгалтерських реєстрів та правилах ведення обліку, які регламентуються законодавчими актами.

Головний критерій фінансового обліку – це однозначність і документальна обґрунтованість облікових даних і дотримання основного балансового рівняння: $\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}$.

Застосовувані на підприємстві принципи, методи і технічні підходи до підготовки внутрішньої інформації про витрати, що виникають у підрозділах підприємства і визначають величину собівартості вироблюваного продукту, відображає **виробничий облік**, що є складовою частиною управлінського обліку. Виробничі звіти реєструють результати розподілу ресурсів між підрозділами підприємства та ефективність їх використання. Основне завдання даного виду обліку – розрахунок фактичної собівартості кожного виду продукту з метою оцінки грошових коштів, витрачених на використанні економічні ресурси на його виробництво.

На базі фінансової звітності керівництво може оцінити фінансові наслідки раніше ухвалених управлінських рішень і порівняти фінансовий стан свого підприємства і конкурентів. Економічне управління діяльністю підприємства полягає, перш за все, в мінімізації підприємницьких ризиків та підтримці поточної платоспроможності підприємства, що обумовлює необхідність в додаткових знаннях про засоби виробництва і методи його організації, витрати на здійснення виробничої та інших видів діяльності тощо. Вирішення цих завдань вимагає розширення рамок облікової роботи в порівнянні з традиційним бухгалтерським обліком господарських операцій і застосування додаткових методів підготовки і обробки економічної інформації, що зумовило появу управлінського обліку.

Під **управлінським обліком** (або **контролінгом**), насамперед, розуміють інформаційну систему управління доходами і витратами (тобто його прибутком) підприємства, що включає такі підсистеми як планування, контроль, аналіз і регулювання витрат і доходів [12]. Розширене тлумачення цього визначення надає Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants - ІМА): **управлінський облік** – це процес, що додає цінність, безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації [12]. Таким чином, в рамках управлінського обліку формуються не лише фінансові показники, але й показники, використовувані для фактичної та прогнозної оцінки економічних результатів діяльності підприємства в цілому та всіх його підрозділів (рис. 2.4).

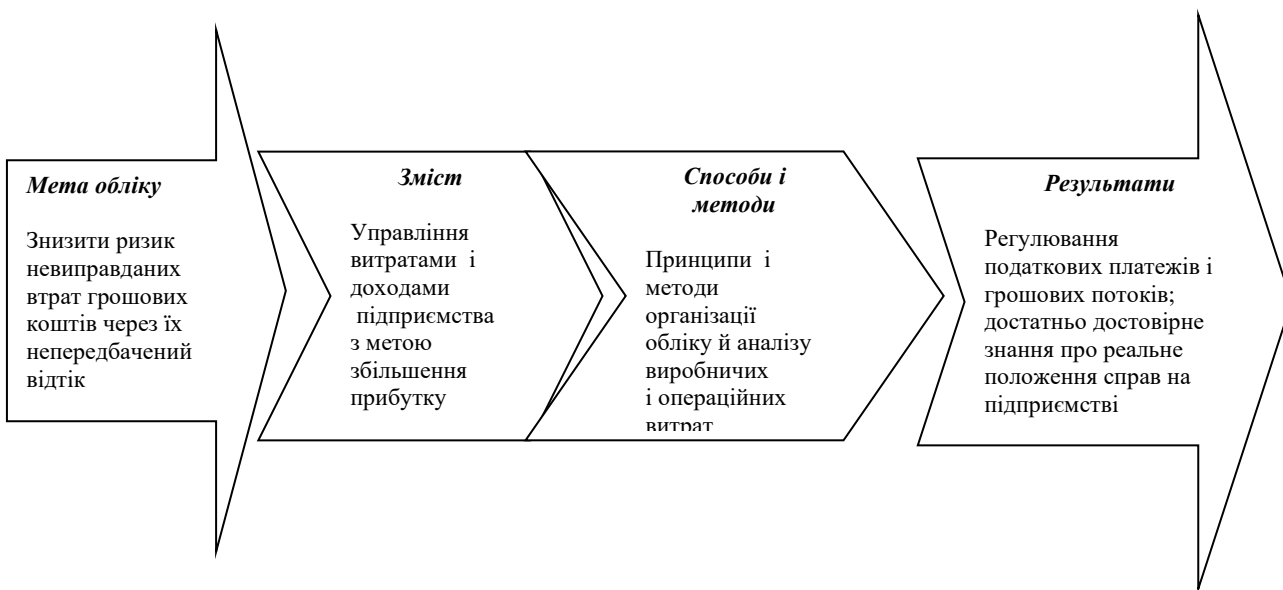


Рисунок 2.4 – Концептуальна схема управлінського обліку [12]

Завдання управлінського обліку:

- визначення, складання і інтерпретація інформації для вироблення стратегії (тобто розробка варіантів рішення, зокрема аналіз альтернатив, передумов і наслідків управлінських рішень);
- планування і контроль поточних господарських операцій (наприклад, дотримання балансу між витратами і доходами підприємства, аналіз відхилень від бюджету тощо);
- розрахункове обґрунтування управлінських рішень, впровадження результатів, отриманих в процесі контролю, у подальший процес управління господарською діяльністю підприємства (здійснення зворотного зв'язку);
- виявлення поточних фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Функції управлінського обліку:

- формування необхідної інформації для оперативної і обґрунтованої підготовки управлінських рішень, орієнтованих на досягнення поставленої мети;
 - формування методології ухвалення управлінських рішень і їх координації.
- Управлінський облік відповідає внутрішнім потребам керівництва, тому особлива увага приділяється принципам і методам планування, обліку, контролю і аналізу витрат і доходів;
- внутрішній контроль витрат на здійснення господарської діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів.

Основний **критерій** формування управлінської інформації – це причинно-наслідковий зв'язок між понесеними витратами фінансових коштів і одержаними доходами від реалізації продукту підприємства.

Мета впровадження управлінського обліку – створити таку систему управління прибутком, за якої є можливість оцінювати не лише результативність, але й ефективність та доцільності кожної господарської операції й кожного керівника за всіма ієрархічними сходами управління. Особливості управлінської інформації наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Особливості управлінської інформації

Вигляд інформації	Призначення і характеристики інформації
Стратегічна	Використовується вищим керівництвом при розробці стратегії ведення бізнесу; вид даних, структура, обсяги і терміни надання інформації визначаються безпосередньо її користувачами; цей вид управлінської інформації готується нерегулярно і, як правило, вона є неструктурованою.
Тактична	Використовується керівництвом по всіх ієрархічних рівнях управління з метою поточного планування і контролю операційної діяльності; інформація залежно від потреб менеджменту може бути структурованою і регулярною, або носити довільний характер; обсяги, вигляд і структура даних визначається рівнем компетенції керівного складу.
Оперативна	Застосовується регулярно для відстеження виконання поточних господарських рішень, її вигляд і обсяги визначаються завданнями і принципами ведення оперативного обліку; дані відображають, як правило, організаційну будову підприємства, збираються і обробляються регулярно за певними формами, тобто інформація структурована і має чітко виражений характер.
Планова	Необхідна для вибору альтернативних заходів для досягнення поставлених цілей; орієнтована на майбутнє, складається з прогнозних даних і попередніх розрахунків. Мета застосування – знайти баланс між бажаною вигодою і можливим ризиком їх неотримання в результаті ухваленого рішення. Інформація обов'язково обмежується організаційними рамками підприємства, її тимчасова шкала може бути довгою і короткою. Точність даних визначається необхідним ступенем точності планових оцінок, тому характерна велика невизначеність.
Контрольна	Містить порівняльні оцінки фактичного виконання раніше намічених планів; інформація структурована, відрізняється необхідним ступенем визначеності і охоплює короткий часовий проміжок.
Додаткова (фонова)	Створюється під час підготовки основних звітів, є резервною і використовується у міру потреби (у режимі «до запитання»).

Під час діяльності підприємство використовує фінансові, матеріальні, капітальні, трудові та інші ресурси, у зв'язку з чим несе **витрати**, під якими можуть мати на увазі як витрати ресурсів, так і їх витрати на конкретний вид діяльності або продукту. Не існує єдиного підходу до визначення цих термінів, оскільки витрати підприємства залежать, перш за все, від мети їх здійснення та напряму розрахунків. Найбільш доцільним вважаємо під **витратами** розуміти грошовий вираз витрат підприємства, пов'язаних з придбанням економічних ресурсів, оплатою послуг сторонніх організацій і виконанням поточних зобов'язань перед державними органами і фінансовими інститутами. Під час придбання економічних ресурсів підприємство не несе витрат, оскільки відбувається трансформація активів з грошової форми у речову. Витрати виникають в міру використання вказаних цінностей в процесі виробництва і реалізації продукту, тобто коли внаслідок здійснення певних технологічних процесів стає неможливим повернути дані цінності у первинну форму. Метою виникнення витрат є створення нової вартості, що приймає форму продукту (виробленої продукції, виконаної роботи, наданої послуги). Під собівартістю сукупного продукту підприємства розуміють грошовий вираз витрат на його виробництво і збут. Класифікація витрат наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Класифікація витрат підприємства

Ознака угруповання	Категорії витрат
Відношення до створення продукту і впливу на прибуток	Витрати на продукт і витрати (збитки) звітного періоду
Час використання витрат	Капіталізовані та минулі витрати
Участь у технологічному процесі	Основні та накладні витрати
Відношення до доданих витрат	Вартість основних матеріалів і конверсійні витрати
Спосіб віднесення на собівартість	Прямі та непрямі витрати
Калькуляційні статті витрат	Основні матеріали, основні трудовитрати і загальновиробничі витрати
Економічні елементи витрат	Матеріали, заробітна плата, нарахування на заробітну плату, амортизація та інші витрати.

Структура витрат у фінансовому обліку наведена на рис. 2.5. Розрахунок собівартості продукту проводиться на основі **калькуляції витрат**, яка в загальному розумінні означає визначення величини фінансових вкладень у будь-який вид діяльності (продукт, операція або інші центри витрат).

<i>Витрати на виробництво, управління підприємством і збут продукту</i>					
<i>Основні матеріали</i>		<i>Додані підприємством витрати на створення продукту</i>			
<i>Витрати на продукт</i>				<i>Витрати періоду</i>	
<i>Основні витрати</i>		<i>Загальновиробничі витрати</i>		<i>Невиробничі витрати</i>	
<i>Основні матеріали</i>	<i>Зарплата основних виробничих робочих</i>	<i>Змінні загально-виробничі витрати</i>	<i>Постійні загально-виробничі витрати</i>	<i>Змінні не-виробничі витрати</i>	<i>Постійні не-виробничі витрати</i>
<i>Прямі виробничі витрати</i>			<i>Непрямі виробничі витрати</i>	<i>Адміністративні, збутові та інші операційні витрати</i>	

Рисунок 2.5 – Структура витрат підприємства у фінансовому обліку

В основі калькуляції витрат лежить чітке уявлення про впроваджувані на підприємстві виробничі процеси. Розуміння природи виникнення виробничих витрат та їх елементів дозволяє відповідним чином ідентифікувати дані витрати у визначений період для певного обсягу виробництва і виду продукту. Типова калькуляція собівартості продукції містить такі статті витрат:

1. Сировина та матеріали

2. Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій

3. Паливо та енергія на технологічні цілі
4. «Зворотні відходи» (вираховуються)
5. Основна заробітна плата робітників
6. Додаткова заробітна плата
7. Відрахування на соціальні заходи
8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування
9. Загальновиробничі витрати
10. Втрати від браку
11. Інші виробничі витрати
12. Адміністративні витрати
13. Позавиробничі (комерційні) витрати

Сума перших одинадцяти статей становить виробничу собівартість, яка формується на рівні цехів підприємства, а сума усіх тринадцяти – повну собівартість.

У фінансовому обліку для оцінки запасів незавершеного виробництва, готової продукції і собівартості реалізованої продукції застосовується **система калькуляції собівартості з повним розподілом** виробничих витрат (absorption-costing). Концептуальна схема розрахунку собівартості реалізованої продукції і операційного прибутку (збитку) від продажів продукту у фінансовому обліку показана на рис. 2.б.

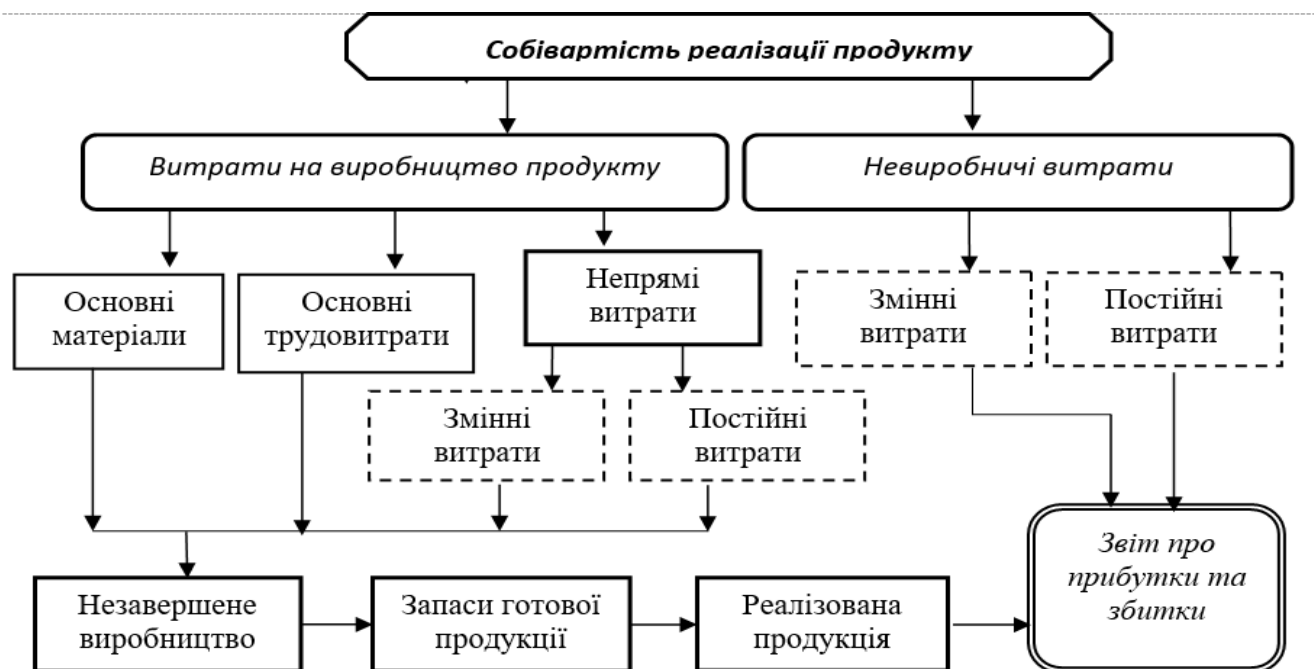


Рисунок 2.6 – Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції з повним поглинанням виробничих витрат

Алгоритм формування собівартості в межах фінансового обліку можна представити таким чином (рис. 2.7):

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
Основні матеріали	xxx
+ <u>Оплата праці основних виробничих робочих</u>	<u>xxx</u>
= Основні витрати	xxx
+ <u>Прямі (змінні) накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Прямі виробничі витрати	xxx
+ <u>Розподілені цехові накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Цехова собівартість	xxx
+ <u>Розподілені загальнозаводські накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Певна виробнича собівартість	xxx

Рисунок 2.7 – Схема формування повної виробничої собівартості

Для вирішення внутрішніх управлінських проблем застосовується **система калькуляції собівартості за прямими (змінним) витратами** (маржинальна система, прямий рахунок витрат, direct-costing, калькуляція за неповними витратами). Головна відмінність даної системи калькуляції від вище розглянутої системи обліку витрат полягає у відношенні до непрямих накладних витрат (рис. 2.8). Розрахунок собівартості за змінними представлений на наступній схемі (рис. 2.9):

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума</i>
Основні матеріали	xxx
+ <u>Оплата праці основних виробничих робочих</u>	<u>xxx</u>
= Основні витрати	xxx
+ <u>Прямі виробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Виробнича собівартість	xxx
+ <u>Прямі невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
= Собівартість реалізованої продукції	xxx

Рисунок 2.9 – Схема формування собівартості за змінними витратами

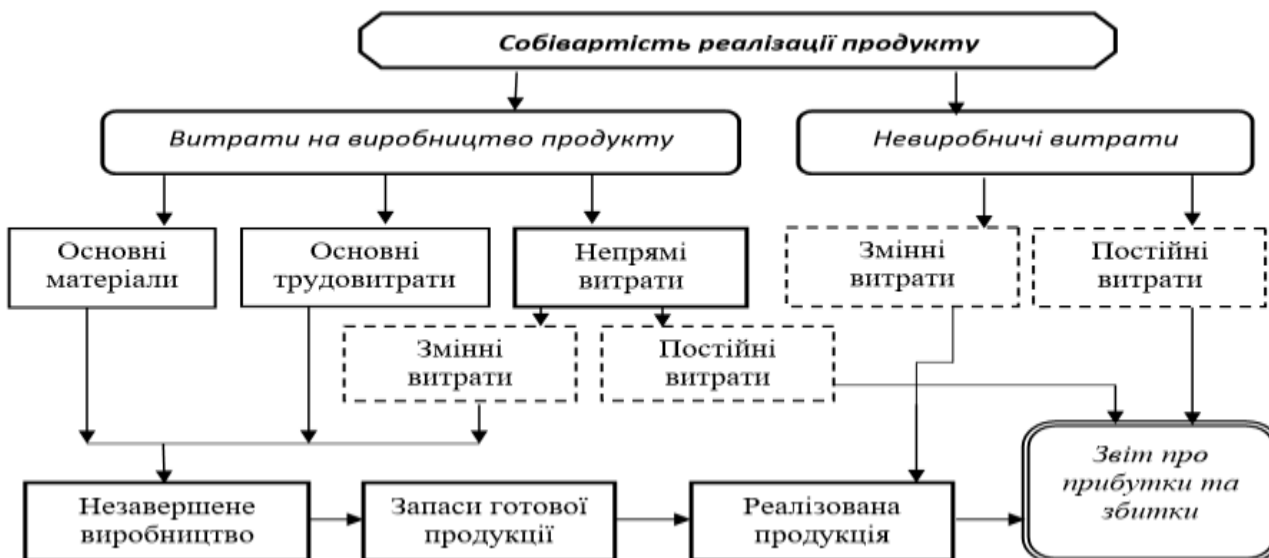


Рисунок 2.8 - Схема калькуляції собівартості реалізованої продукції за змінними витратами

Структура Звіту про прибутки та збитки в частині розрахунку операційного прибутку, складеного на базі змінних витрат за **методом функції витрат**, дещо відрізняється від аналогічного звіту, розглянутого вище (рис. 2.10).

<i>Статті витрат і доходів</i>	<i>Сума</i>
Реалізація - нетто	xxx
- <u>Виробнича собівартість реалізованого продукту</u>	<u>xxx</u>
= Маржинальний дохід першого порядку	xxx
- <u>Змінні невиробничі витрати</u>	<u>xxx</u>
= Маржинальний дохід другого порядку	xxx
- <u>Постійні виробничі і невиробничі накладні витрати</u>	<u>xxx</u>
= Операційний прибуток	XXX

Рисунок 2.10 – Розрахунок операційного прибутку методом функції витрат

У системі обліку витрат за змінними витратами дотримуються принципу відповідності в часі понесених витрат і отриманої вигоди і принципу обачності. Порухення принципів відповідності й обачності може призвести до неадекватності управлінських рішень, пов'язаних з оцінкою поточної платоспроможності підприємства через зміни ринкових цін на економічні ресурси.

2.4. Статистична база для аналізу фінансових потоків

Підприємництво – це діяльність, спрямована на створення можливостей для виробництва та / або обміну продуктом цієї діяльності (тобто роботою, послугою, товаром) з метою отримання чистого доходу від його реалізації. Головним результатом поточної діяльності будь-якого підприємства є розмір прибутку, що утворюється в результаті використання та управління економічними ресурсами. Показник прибутку характеризує ступінь ефективності господарської діяльності

підприємства і формується під впливом зовнішнього і внутрішнього середовищ його функціонування. Внутрішнє середовище підприємства створюється керівництвом останнього та характеризується цілями створення підприємства; його організаційною структурою; технологією, що застосовується; використовуваними ресурсами; кадровими завданнями, тощо. Ступінь стабільності певного виду бізнесу багато в чому залежить від уміння менеджменту передбачати комерційну та господарську ситуації, а також від здібності управляти грошовими потоками підприємства. Економічна інформація служить для зворотного зв'язку та координування всіх фаз виробничо-збутової діяльності підприємства. Як правило, зворотний зв'язок будується на порівнянні планових і фактичних показників та показує, як вплинули на результати господарської діяльності прийняті управлінські рішення [12].

Економічну інформацію отримують за допомогою облікової роботи. Отже, на основі даних бухгалтерського обліку складаються форми фінансової звітності. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73 [23], визначає зміст і форму бланків фінансової звітності. **Фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до

установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики.

Фінансова звітність складається з таких форм (додаток Ж):

- балансу (звіту про фінансовий стан) – форма № 1;
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – форма №2;
- звіту про рух грошових коштів – форма № 3;
- звіту про власний капітал – форма № 4;
- приміток до фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (рис. 2.11.).

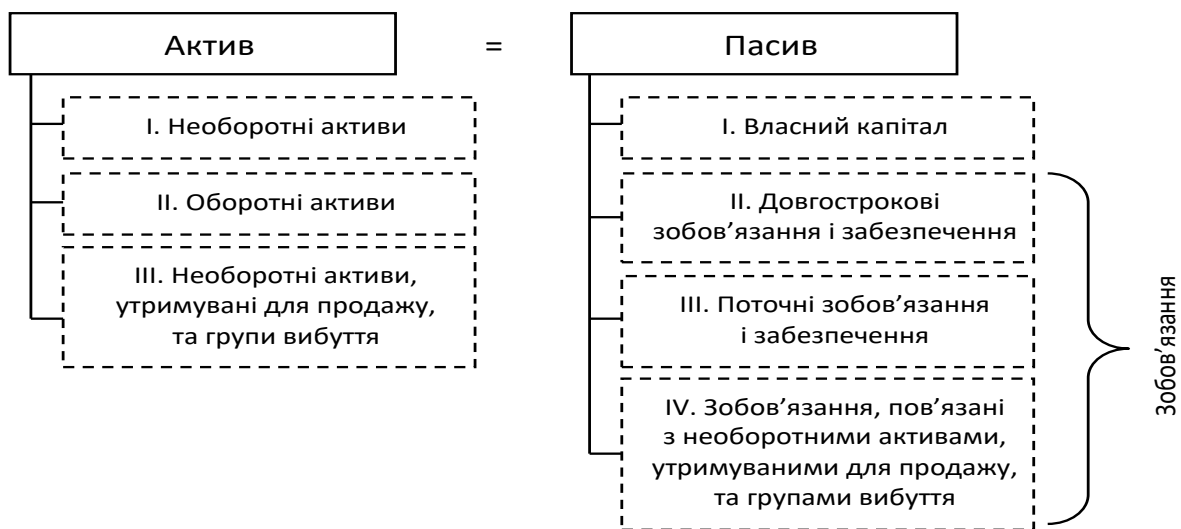


Рисунок 2.11 – Склад та структура Балансу [26]

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [14]. Активи мають три складові:

1. Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Прикладом оборотних активів є виробничі запаси (сировина і матеріали); готова продукція; залишки незавершеного виробництва; дебіторська заборгованість покупців за продукцію, товари, роботи, послуги; грошові кошти в касі та на поточному рахунку тощо.

2. Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. До необоротних активів відносяться нематеріальні активи (програмні продукти, права власності тощо); основні засоби (будівлі, станки, обладнання тощо); довгострокові фінансові інвестиції та інші.

3. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, – необоротні активи, які очікується продати, а не використовувати за призначенням. Окрім того, вони мають бути готові до продажу у їх теперішньому стані та продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу.

Пасив поділяється на власний капітал і зобов'язання. Розділ пасиву балансу власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Складовими власного капіталу є зареєстрований (статутний) капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання у Балансі відображаються у трьох розділах:

1. Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Прикладом поточних зобов'язань можуть бути отримані кредити банків терміном погашення до одного року; заборгованість перед постачальниками, працівниками, бюджетом, Пенсійним фондом тощо.

2. Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними. Наприклад, отриманий підприємством кредит банку, що має термін погашення більше одного року.

3. Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Залежно від терміну погашення, забезпечення також поділяються на поточні та довгострокові.

П'ятий розділ пасиву балансу – Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, де відображається заборгованість підприємства щодо зобов'язань з реалізації даних груп активів.

Таким чином, оскільки у балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал, то підсумок активу балансу (форма №1) повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу. Звідси основне бухгалтерське рівняння:

$$\text{Актив} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал}$$

Основним елементом бухгалтерського балансу, з якого складається актив і пасив, є стаття. Статті балансу – це показники, що відображають на певну дату стан

окремих видів господарських засобів та джерел їх утворення. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається оцінкою статті.

Послідовність складання балансу:

- 1) здійснення господарських операцій та їх аналіз;
- 2) оформлення відповідних первинних документів, що підтверджують фактичне здійснення господарської операції;
- 3) реєстрація аналітичної облікової інформації з первинних документів у Журналі реєстрації господарських операцій, складання бухгалтерських проводок;
- 4) рознесення інформації з Журналу реєстрації господарських операцій у зведені Журнали синтетичних бухгалтерських рахунків;
- 5) складання Головної книги, оборотно-сальдової відомості;
- 6) складання звітної форми балансу.

Для складання балансу використовується інформація з рахунків бухгалтерського обліку (додаток 3) (табл. 2.4).

Звіт про фінансові результати призначений для надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки і сукупний дохід підприємства за звітний період. Для складання звіту використовуються дані оборотів по рахунках класів 7 «Доходи і фінансові результати», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності».

Звіт про рух грошових коштів надає користувачам фінансової звітності повну, правдиву та неупереджену інформацію про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства за звітний період. У звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводяться суми надходжень та видатків грошових коштів підприємства, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Таблиця 2.4 – Взаємозв’язок рахунків бухгалтерського обліку та балансу [26]

Актив		Пасив	
Розділ активу	Клас рахунків	Розділ пасиву	Клас рахунків
I. Необоротні активи	1. Необоротні активи	I. Власний капітал	4. Власний капітал та забезпечення зобов’язань
II. Оборотні активи	2. Запаси 3. Кошти, розрахунки та інші активи	II. Довгострокові зобов’язання і забезпечення	5. Довгострокові зобов’язання
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Рахунок 286. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	III. Поточні зобов’язання і забезпечення	6. Поточні зобов’язання
		IV. Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	Рахунок 680. Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу

Даний звіт може бути складено за одним з двох методів – прямий та непрямий. У звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку. У звіті, складеному за непрямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [26; 23].

Зазначені форми фінансової звітності підприємство має щоквартально надавати органам Державної служби статистики України та щорічно звітувати перед власниками (акціонерами) щодо отриманих результатів роботи за рік. На основі даних, наведених у формах фінансової звітності, накопичується інформація щодо отриманих обсягів доходів та витрат у галузевому та територіальному розрізі в межах країни. Окрім фінансової звітності, підприємства та фізичні особи підприємці (ФОПи) періодично складають ще форми податкової звітності. На основі цих даних формуються планові податкові надходження до відповідних бюджетів та їх фактичне виконання.

Питання для самоперевірки

1. Надайте визначення та розкрийте сутність поняття «міжбюджетні відносини».
2. Охарактеризуйте суб'єктів та об'єкти міжбюджетних відносин.
3. Поясніть відмінності моделей міжбюджетних відносин.
4. Охарактеризуйте етапи реформи децентралізації в Україні.
5. Зробіть порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку.
6. Охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
7. Розкрийте сутність поняття «господарські засоби» та наведіть їх складові.
8. Наведіть класифікацію джерел формування господарських засобів.
9. Поясніть особливості управлінської інформації.
10. Поясніть роль фінансової звітності підприємств як статистичної бази для аналізу фінансових потоків.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА РОЗРОБКИ БЮДЖЕТІВ

3.1. Основні підходи до класифікації бюджетів

3.2. Етапи розробки операційних бюджетів

3.3. Розробка фінансових бюджетів

3.1. Основні підходи до класифікації бюджетів

На даний час існують різні підходи до класифікації бюджетів залежно від класифікаційних ознак. Зокрема, за методами розроблення, бюджети поділяють на три види:

- бюджетування через приріст (від досягнутого) – індексний (прирістний) бюджет;
- бюджетування «з нуля» – бюджет «з нуля»;
- ситуаційне бюджетування – рамковий бюджет.

Бюджетування «від досягнутого» полягає у перенесенні значень статей бюджетів минулих періодів на поточний з певними корегуваннями залежно від впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Переваги такого методу: простота, не потребує значних зусиль і затрат часу на розрахунки. Недоліки: має ретроспективний характер, механічні розрахунки на основі індексів без перегляду суті.

Бюджетування «з нуля» полягає в обґрунтуванні складу та структури статей бюджету заново, без урахування попередніх результатів діяльності, так, ніби діяльність здійснюється вперше. Переваги: ретельний аналіз наявної інформації та прогнозування, даний метод придатний і для новостворених підприємств.

Недоліки: доволі трудомісткий процес, більш витратний, ніж бюджетування «від досягнутого».

При використанні **ситуаційного моделювання** припускаються зміни запланованих показників з відповідним перерахунком статей бюджету, розробляються декілька варіантів бюджетів: оптимістичний, реалістичний та песимістичний. В даному випадку задаються певні рамки бюджетів від найменших до найбільших значень та обчислюється ймовірність настання кожного з варіантів сценарію. Розроблені бюджети називають рамковими. Переваги: ретельний аналіз наявної інформації та прогнозування, придатний і для новостворених підприємств, більш глибокий аналіз ризику. Недоліки: доволі трудомісткий процес, більш витратний, ніж бюджетування «від досягнутого», порівняно складний процес розрахунків.

Залежно від врахування зміни обсягів виробництва та реалізації продукції розрізняють стабільний (статичний) та змінний (гнучкий) бюджети. **Стабільний (статичний) бюджет** розраховується на певний рівень ділової активності підприємства. Закладені в бюджет показники не змінюються залежно від зміни обсягів діяльності підприємства (обсяги реалізації та виробництва залишаються незмінними). Такий підхід доречно застосовувати для розробки бюджету стабільно повторюваних витрат підприємства (підрозділів). Перевага: порівняно простий механізм розрахунків. При порівнянні показників статичного бюджету з фактично досягнутими результатами визначається рівень виконання бюджету. Недоліки: не враховуються ймовірні зміни ринкової кон'юнктури, а також ризику.

Гнучкий бюджет розробляється не для певного рівня ділової активності, а для певного діапазону. Зокрема, поточні або капітальні витрати визначаються не в фіксованих розмірах, а у вигляді нормативу витрат. Таким чином, загальна сума

витрат може змінюватися залежно від обсягів виробництва / реалізації. Переваги: враховуються можливі зміни ринкової кон'юнктури. Недоліки: більш трудомісткий процес, порівняно зі статичним бюджетуванням.

На основі порівняння статичного та гнучкого бюджетів менеджери та керівники підприємства можуть аналізувати відхилення розміру прибутку залежно від обсягів продажу, від зміни цін та прямих витрат на виробництво й реалізацію продукції.

За цільовим призначенням та функціями бюджети поділяють на операційний та фінансовий, які також поділяються на основні, спеціальні та допоміжні.

Операційний бюджет містить планові операції на бюджетний період як для всього виробництва, так і для певного сегменту, групи товарів, окремої функції або процесу підприємства. Для розробки операційного бюджету прогнозовані обсяги продажу та виробництва переводяться у кількісну оцінку доходів та витрат для кожного підрозділу. До операційних бюджетів відносяться: бюджет продажу; бюджет виробництва; бюджет виробничих запасів (запасів готової продукції, запасів напівфабрикатів тощо); бюджет закупівель; бюджет прямих витрат на сировину та матеріали; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет загальновиробничих витрат; бюджет адміністративних витрат; бюджет витрат на збут; прогнозний бюджет доходів і витрат.

Фінансовий бюджет – план, в якому показуються напрями руху грошових коштів підприємства, джерела та напрями інвестицій, результати діяльності підприємства. Фінансовий бюджет складається з бюджету грошових коштів; інвестиційного бюджету (бюджету капітальних вкладень); прогнозного (розрахункового) балансу.

Допоміжні бюджети розробляються для обґрунтування суми інвестицій, обсягів зовнішнього фінансування тощо, наприклад, бюджет розвитку підприємства; кредитний план; бюджети проектів та програм; платіжний календар.

Спеціальні бюджети мають цільове призначення та розробляються під певний проект розвитку підприємства або для обґрунтування певного управлінського рішення, наприклад, податковий бюджет; бюджет НДДКР; бюджет технічної реконструкції підприємства.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень основними (обов'язковими) є наступні бюджети: бюджет доходів і витрат; бюджет руху грошових коштів; розрахунковий баланс. Дані бюджети визначають плановий фінансовий стан підприємства, дозволяють оптимізувати розмір та характер можливих змін протягом бюджетного періоду.

Склад операційних, фінансових, допоміжних та спеціальних бюджетів підприємства залежить від специфіки його діяльності, цілей, структури собівартості та інших факторів.

Залежно від горизонту планування бюджети поділяють на короткострокові (до 1 року), середньострокові (1 – 3 роки), довгострокові (понад 3 роки) (табл. 3.1).

Сукупність усіх бюджетів, які розробляються на підприємстві, створює бюджетну структуру підприємства (структуру бюджетів). Елементи даної структури мають певну послідовність розроблення та ієрархію бюджетів, виходячи з їх логічного взаємозв'язку. Структура бюджетів підприємства спрямована на досягнення цілей підприємства, виражених у фінансовій формі та побудованих за певною послідовністю бюджетного циклу, становить бюджетну піраміду підприємства (рис. 3.1).

Таблиця 3.1 – Класифікація основних типів бюджетів

Класифікаційна ознака	Вид бюджету
За методами розроблення	- прирістний (індексний) бюджет - бюджет «з нуля» - рамковий бюджет
За прив'язкою до обсягів виробництва та реалізації продукції	- статичний бюджет - гнучкий бюджет
За цільовим призначенням	- операційний бюджет - фінансовий бюджет - головний бюджет - допоміжний бюджет - спеціальний бюджет
За ступенем деталізації	- деталізований бюджет - модифікований бюджет - стратегічний бюджет - спеціальний бюджет
За видами витрат	- поточний бюджет - капітальний бюджет
За об'єктом бюджетування	- бюджет на виготовлення кожного виробу, замовлення - функціональні бюджети підрозділів - зведені бюджети
За періодом бюджетування	- короткостроковий бюджет - середньостроковий бюджет - довгостроковий бюджет

На нижньому рівні є операційні бюджети, наступний рівень – фінансові бюджети, на вершині – головний бюджет підприємства. За необхідності, разом з операційними бюджетами можуть складатися спеціальні та додаткові бюджети.

Операційні та фінансові бюджети окремих функціональних підрозділів за напрямками діяльності підприємства об'єднуються в узагальнюючий документ – Головний (зведений) бюджет. Слід відзначити, що бюджети розробляються як для окремих структурних підрозділів, так і для підприємства в цілому.

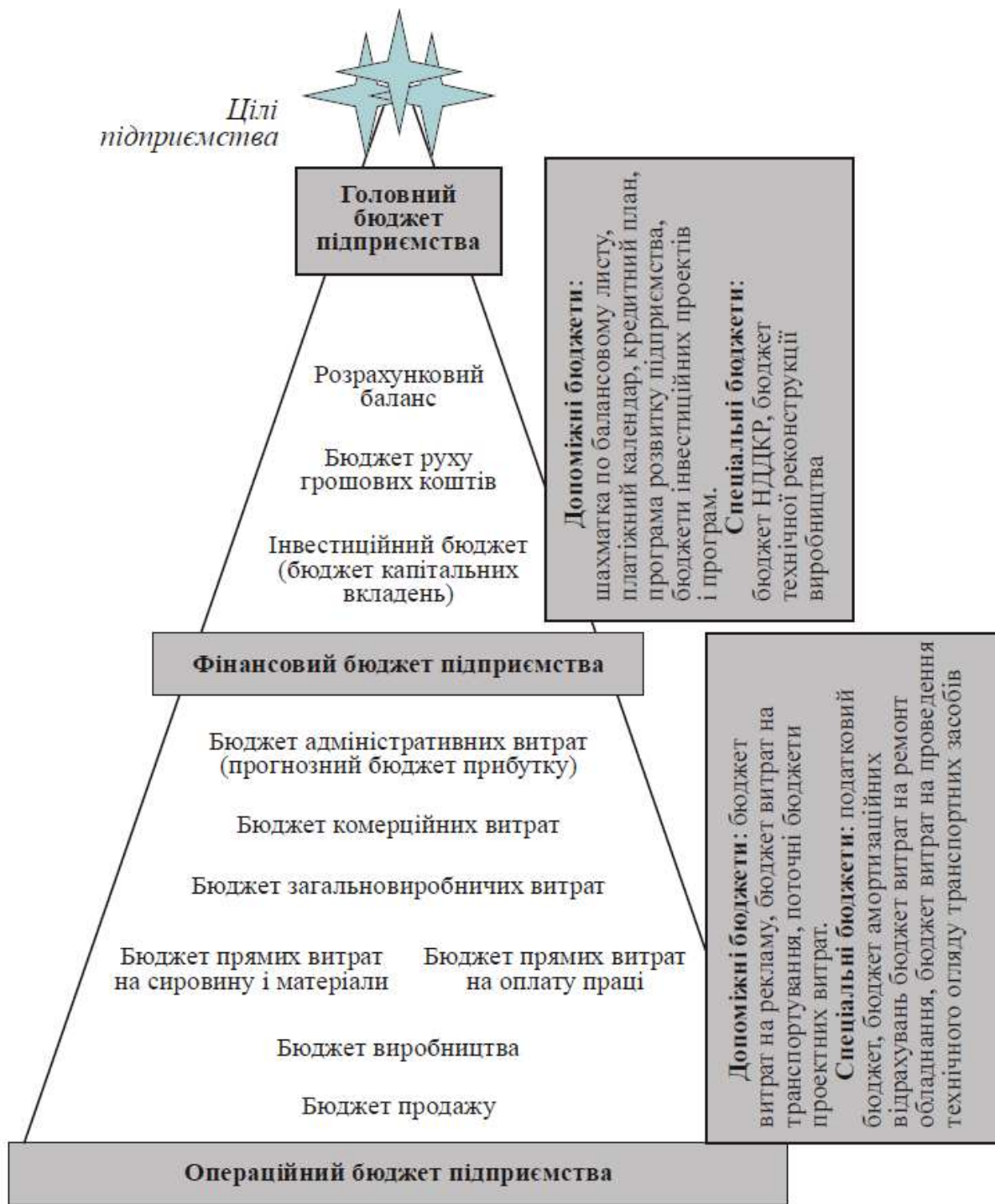


Рисунок 3.1 – Бюджетна піраміда підприємства [24]

Головний бюджет підприємства – це узгоджений з усіма підрозділами план роботи підприємства на певний бюджетний період. Послідовність виконання етапів розроблення Головного бюджету підприємства наведено на рис. 3.2.

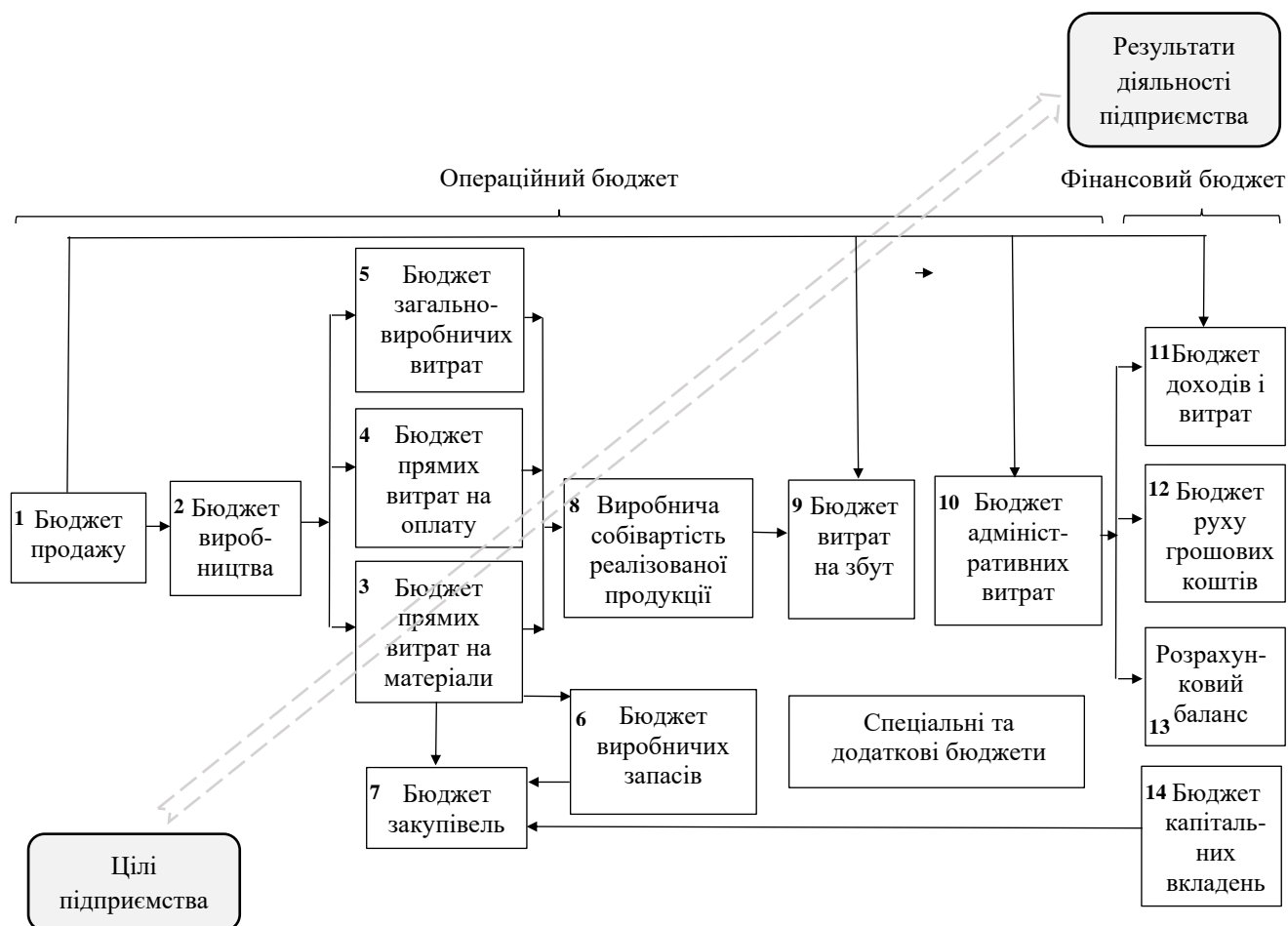


Рисунок 3.2 – Структура та послідовність розроблення Головного (зведеного) бюджету підприємства

Розробка Головного бюджету підприємства починається з уточнення фінансових цілей підприємства, які мають бути виражені в абсолютних та відносних показниках. Окрім того, абсолютні показники досягнення цілей можуть

мати грошову чи натуральну форму. Після визначення цілей відбувається формування бюджетів. Першим кроком є розробка бюджету доходів (продажів), на основі якого потім формується бюджет виробництва. Бюджет виробництва та сформована виробнича програма дають змогу розробити бюджети прямих і непрямих виробничих витрат, а також бюджети невиробничих витрат, бюджет закупівлі матеріалів тощо. На основі бюджету доходів та витрат визначаються планові показники прибутковості операційної діяльності підприємства, здійснюється факторний аналіз прибутку. Після розроблення бюджету доходів і витрат складаються фінансові бюджети – бюджет руху грошових коштів, бюджет капітальних вкладень, розрахунковий баланс. За необхідності основні фінансові бюджети можуть бути доповнені допоміжними та спеціальними бюджетами. Наприклад, бюджет руху грошових коштів (касовий бюджет) може бути доповнений платіжним календарем, що містить інформацію про дати та види надходжень і витрачання коштів підприємства. Як правило, останнім серед фінансових бюджетів складається розрахунковий баланс як підсумковий документ.

При розробці бюджетів слід врахувати фактори ризику і невизначеності. Ризик – це невизначеність, яка має ймовірнісний характер настання. Невизначеність – це відсутність чіткого уявлення щодо умов діяльності в майбутньому, що формується під впливом контрольованих і неконтрольованих обставин зовнішнього і внутрішнього середовища.

Формування системи бюджетів і контроль за їх виконанням потребують розроблення фінансової структури підприємства. **Фінансова структура підприємства** – це структура формування доходів та витрат за підрозділами з врахуванням їх джерел. Структурі підрозділи називають центрами фінансової відповідальності. Мета формування фінансової структури – деталізоване

планування доходів та витрат, облік та управління ними задля досягнення кінцевих результатів кожним центром фінансової відповідальності.

Як правило, у фінансовій структурі підприємства виділяють такі центри фінансової відповідальності:

- центри доходів (або центри виручки, центри продажу);
- центри витрат, центри маржинального доходу (або маржинального прибутку);
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Об'єктами бюджетування, тобто одиницями, щодо яких розробляються бюджети, можуть виступати:

- підприємство в цілому (холдинг, компанія);
- окремі бізнес-одиниці підприємства;
- підрозділи підприємства – центри фінансової відповідальності;
- сегмент ринку або група клієнтів;
- продуктові групи;
- бізнес-процеси;
- проекти.

Одним із ключових завдань бюджетування є планування, узгодження та контроль щодо досягнення цільових показників діяльності, так званих КРІ (Key Performance Indicators) – **ключових показників діяльності** підприємства. Це означає створення системи взаємопов'язаних цільових параметрів діяльності для всіх підрозділів, виконання яких забезпечує досягнення запланованих показників діяльності підприємства в цілому. Ці показники можуть бути абсолютними (обсяги реалізації, чистий прибуток, рівень витрат тощо) та відносними (рентабельність

продажу, рентабельність капіталу, частка ринку тощо), директивними (такими, що не підлягають корегуванню) та орієнтовними (такими, що можуть переглядатися протягом бюджетного періоду). Важливим завданням є гармонізація цих цілей та показників і доведення їх до відповідних центрів фінансової відповідальності, які мають безпосередній вплив на них.

Принципи розроблення і встановлення цих показників: взаємозв'язок із цілями підприємства, баланс короткострокових і довготермінових цілей, відображення ключової діяльності керівництва та результатів діяльності працівників, зрозумілість для працівників, можливість використання для оцінювання та заохочення працівників, об'єктивність і відносна простота розрахунку, послідовність і регулярність використання.

3.2. Етапи розробки операційних бюджетів

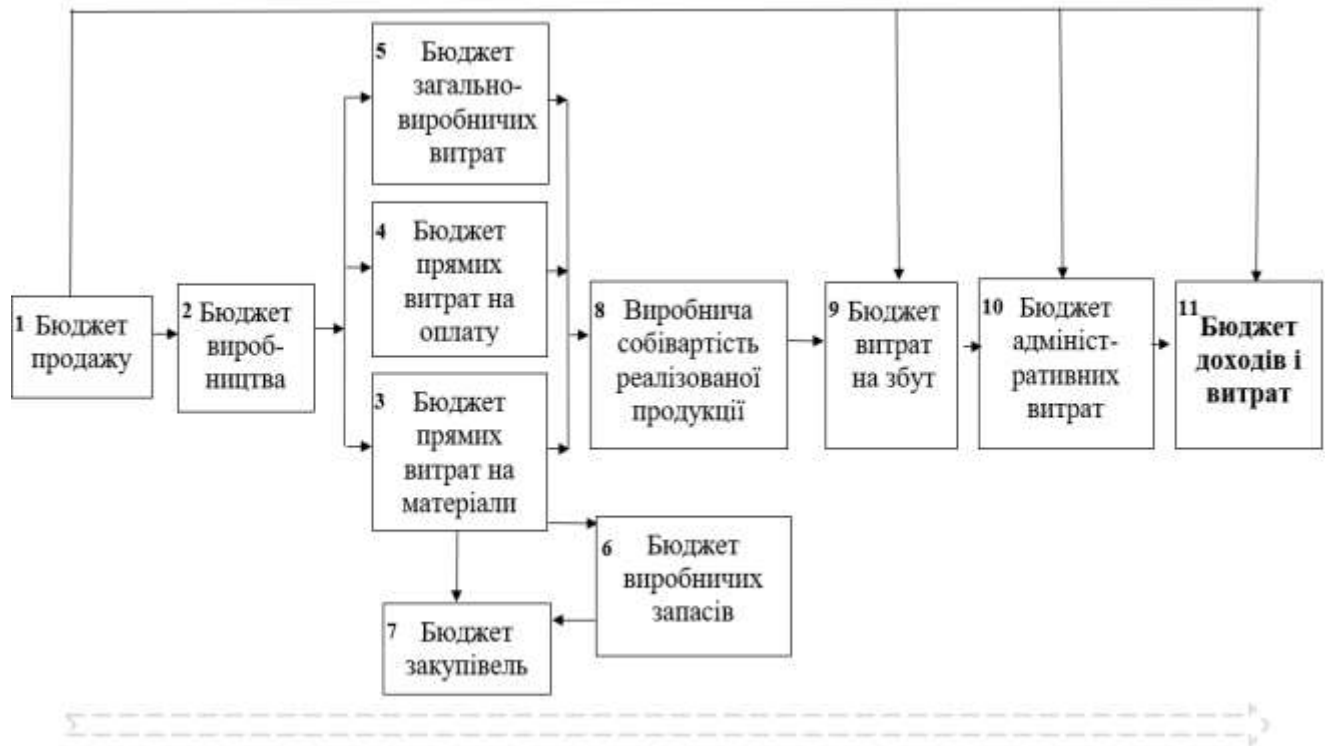
Операційний бюджет підприємства є набором бюджетів, які визначають операції поточної діяльності підприємства у бюджетному періоді. В процесі його підготовки прогнозовані обсяги продажу та виробництва трансформуються в кількісні оцінки доходів і витрат для кожного підрозділу підприємства. **Операційні бюджети підприємства** – це група бюджетів, які містять детальну інформацію про доходи та витрати підприємства і потрібні для узгодження натуральних показників планування (кг, шт.) із вартісними.

Склад (кількість) операційних бюджетів та їх формат (структура статей у бюджеті) визначаються підприємствами самостійно з урахуванням специфіки господарської діяльності, розмірів підприємства, його галузевої приналежності та організаційно-правової форми.

Для визначення формату операційного бюджету необхідно:

- отримати інформацію про склад і структуру доходів підприємства, уточнити цінову політику підприємства;
- розподілити витрати на прямі та непрямі операційні витрати. В середині цих груп витрати можна поділити на умовно- постійні та умовно-змінні;
- виділити критичні витрати, за якими доцільно встановити цільові показники (ліміти) в БДВ;
- визначити нормативи таких лімітів на бюджетний період.

За підготовку різних операційних бюджетів відповідають різні центри відповідальності підприємства. За бюджети продажу та комерційних витрат відповідає служба комерційного директора, яка складається з відділу маркетингу та відділу збуту. Бюджет виробництва розробляється директором з виробництва разом із начальниками цехів, потім він узгоджується з начальником складу готової продукції та керівником відділу логістики для розроблення бюджетів запасів готової продукції матеріалів. Адміністративна служба підприємства разом із планово-економічним відділом і фінансовою службою залучаються для розроблення бюджету управлінських та адміністративних витрат, а також бюджету непрямих загальнопромислових витрат. Для розроблення бюджетів прямих витрат на оплату праці планово- економічна служба співпрацює з виробничими підрозділами та службою управління персоналом. Бюджет доходів і витрат розробляється фінансовим відділом, при цьому можуть залучатися фахівці з планово-економічного відділу та бухгалтерії, а також інших відділів і служб підприємства. Етапи розробки операційних бюджетів наведено на рис. 3.3



.Рисунок 3.3 – Етапи розробки операційних бюджетів

Першим кроком є розробка **бюджету продажів**, що показує планові обсяги реалізації продукції за її видами та по підприємству в цілому у вартісних і натуральних показниках протягом бюджетного періоду. Розроблення бюджету починається з формування програми збуту (прогнозу обсягів продажу), адже обсяг та асортимент продукції будуть визначатимуть виробничу програму (бюджет виробництва). Прогноз обсягів продажу є необхідним попереднім етапом з підготовки бюджету продажу, який готується службою маркетингу спільно з відділом продажу та затверджується керівництвом. При прогнозуванні обсягів продажу необхідно враховувати вплив різних факторів. Серед них виділяють внутрішні та зовнішні фактори. До внутрішніх факторів відносять: обсяги продажу попередніх періодів; виробничі потужності; відносну прибутковість виробів;

цінову політику; якість продукції тощо. Зовнішніми факторами є: загальноекономічні показники; споживчий попит; стан ринку; рекламна кампанія; конкуренція; сезонні коливання; довгострокові тенденції продажу для різних товарів тощо.

Розглянемо це на прикладі підприємства А, що виготовляє два види продукції, для виробництва яких потрібні два матеріали. Бюджет продажу наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Бюджет продажів підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг продажу, од.:					
	Продукція 1	1000	1200	1300	1500	5000
	Продукція 2	2000	2200	2400	3400	10000
2	Ціна за одиницю, грн					
	Продукція 1	120,00	132,00	145,20	159,72	
	Продукція 2	240,00	264,00	290,40	319,44	
3	Дохід (виручка) від реалізації, грн:	600 000,00	739 200,00	885 720,00	1 325 676,00	3 550 596,00
	Продукція 1	120 000,00	158 400,00	188 760,00	239 580,00	706 740,00
	Продукція 2	480 000,00	580 800,00	696 960,00	1 086 096,00	2 843 856,00
4	Податок на додану вартість, грн	100 000,00	123 200,00	147 620,00	220 946,00	591 766,00
	Продукція 1	20 000,00	26 400,00	31 460,00	39 930,00	117 790,00
	Продукція 2	80 000,00	96 800,00	116 160,00	181 016,00	473 976,00
5	Чистий дохід (виручка) від реалізації, грн	500 000,00	616 000,00	738 100,00	1 104 730,00	2 958 830,00
	Продукція 1	100 000,00	132 000,00	157 300,00	199 650,00	588 950,00
	Продукція 2	400 000,00	484 000,00	580 800,00	905 080,00	2 369 880,00

Для прогнозування грошових надходжень від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) враховуються наступні види платежів: попередня оплата, оплата по факту отримання продукції (товарів, робіт, послуг), надання відстрочки платежу.

Припустимо, продаж за готівку становить 40% від загального обсягу продажів, а решта товарів продається в кредит. За умовами кредиту перша половина оплати надходить в місяці продажу, а друга – в наступному періоді. Прогноз грошових надходжень представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Прогноз грошових надходжень підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Дохід (виручка) від реалізації, грн:	600 000,00	739 200,00	885 720,00	1 325 676,00	3 550 596,00
	Продукція 1	120 000,00	158 400,00	188 760,00	239 580,00	706 740,00
	Продукція 2	480 000,00	580 800,00	696 960,00	1 086 096,00	2 843 856,00
2	Очікувані надходження, грн					
	Продукція 1	84 000,00	146 880,00	179 652,00	224 334,00	634 866,00
	Продукція 2	336 000,00	550 560,00	662 112,00	969 355,20	2 518 027,20

Наступним кроком є розробка **бюджету виробництва**, що відображає обсяги продукції, які необхідно виготовити задля забезпечення планових обсягів продажів продукції (товарів, робіт, послуг) з врахуванням запасів готової продукції на початок та кінець планового періоду. Бюджет виробництва складається у натуральному та вартісному вимірах з розбивкою по місяцях та кварталах бюджетного періоду у розрізі видів продукції. При розробці бюджету враховуються виробничі потужності (узгоджуються з директором з виробництва, головним інженером), планові збільшення (зменшення) обсягів запасів, величину закупівель готової продукції (наприклад, для торгівельних підприємств) (табл. 3.4).

Обсяг виробництва = Залишок ГПк.п. + Обсяг продажу - Залишок ГПп.п.

Залишок ГПк.п. – залишок запасів готової продукції на складі на кінець періоду;

Залишок ГПп.п. – залишок запасів готової продукції на складі на початок періоду;

Обсяг продажу – запланований у Бюджеті продажу обсяг продукції, що має бути реалізований у бюджетному періоді.

Обсяг запасів готової продукції на кінець періоду, як правило, визначається як встановлений відсоток від обсягу, що підлягає реалізації у наступному бюджетному періоді. Перерахунок кількості виробленої продукції у вартісний вимір може здійснюватися за допомогою планових цін або за плановою собівартістю.

Припустимо, на підприємстві заплановано розмір середнього залишку запасів на кінець кварталу – 10 % від запланованого обсягу реалізації у наступному кварталі (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Бюджет виробництва підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг продажу, од.:					
	Продукція 1	1000	1200	1300	1500	5000
	Продукція 2	2000	2200	2400	3400	10000
2	Запаси готової продукції на кінець кварталу, од.					
	Продукція 1	120	130	150	0	0
	Продукція 2	220	240	340	0	0
3	Запаси готової продукції на					

	початок кварталу, од.					
	Продукція 1	100	120	130	150	100
	Продукція 2	200	220	240	340	200
4	Обсяг виробництва продукції, од.					
	Продукція 1	1020	1210	1320	1350	4900
	Продукція 2	2020	2220	2500	3060	9800

Після складання бюджету виробництва розробляється бюджет прямих витрат на матеріали. У даному бюджеті визначаються необхідні для запланованого виробництва обсяги прямих витрат на матеріали, комплектуючі вироби та напівфабрикати тощо. На основі виробничої програми, нормативів витрат на матеріали, а також з врахуванням інформації про їх залишки на складі розробляються бюджет потреби в матеріалах та план закупівель. За планування запасів матеріалів, комплектуючих виробів та напівфабрикатів відповідальними є відділ виробництва, відділ постачання, відділ закупівель, фінансовий відділ.

Обсяг закупівель = Залишок Мк.п. + Використання М - Залишок Мп.п.

Залишок Мк.п. – залишок запасів матеріалів на складі на кінець періоду;

Залишок Мп.п. – залишок запасів матеріалів на складі на початок періоду;

Використання М – очікуваний обсяг використання прямих матеріалів у бюджетному періоді, відповідно до запланованих обсягів виробництва.

Використання М = Плановий обсяг виробництва * Норма витрат матеріалів

Для нашого прикладу припустимо, що на підприємстві запас матеріалів на кінець кварталу – 20 % від запланованої потреби в них у наступному кварталі (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Бюджет прямих витрат на матеріали

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг виробництва, од.:					
	Продукція 1	1020	1210	1320	1350	4900
	Продукція 2	2020	2220	2500	3060	9800
2	Норма витрат матеріалу М1 на одиницю продукції, кг					
	Продукція 1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
	Продукція 2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
3.	Необхідний обсяг матеріалу М1, кг	506	565	632	747	2450
	Продукція 1	102	121	132	135	490
	Продукція 2	404	444	500	612	1960
4.	Запаси матеріалу М1 на кінець кварталу, кг	113	126,4	149,4	0	0
5.	Запаси матеріалу М1 на початок кварталу, кг	101,2	113	126,4	149,4	101,2
6.	Обсяг закупівлі матеріалу М1, кг	517,8	578,4	655	597,6	2348,8
7.	Ціна 1 кг матеріалу М1, грн	60,00	66,00	72,60	79,86	-
8.	Обсяг закупівлі матеріалу М1, грн	31 068,00	38 174,40	47 553,00	47 724,34	164 519,74
1	Обсяг виробництва, од.:					
	Продукція 1	1020	1210	1320	1350	4900
	Продукція 2	2020	2220	2500	3060	9800
2	Норма витрат матеріалу М2 на					

	одиницю продукції, кг					
	Продукція 1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
	Продукція 2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
3.	Необхідний обсяг матеріалу М2, кг	810	908	1014	1188	3920
	Продукція 1	204	242	264	270	980
	Продукція 2	606	666	750	918	2940
4.	Запаси матеріалу М2 на кінець кварталу, кг	181,6	202,8	237,6	0	0
5.	Запаси матеріалу М2 на початок кварталу, кг	162	181,6	202,8	237,6	162
6.	Обсяг закупівлі матеріалу М2, кг	829,6	929,2	1048,8	950,4	3758
7.	Ціна 1 кг матеріалу М2, грн	72,00	79,20	87,12	95,83	-
8.	Обсяг закупівлі матеріалу М2, грн	59 731,20	73 592,64	91 371,46	91 078,73	315 774,03
9.	Усього вартість закупівлі матеріалів, грн	90 799,20	111 767,04	138 924,46	138 803,07	480 293,76

Для прогнозування грошових коштів, необхідних для оплати за матеріали, враховуються наступні види платежів: попередня оплата, оплата по факту отримання, кредиторська заборгованість.

Припустимо, оплата за готівку становить 30% від загального обсягу продажів, а решта матеріалів закуповується в кредит. За умовами кредиту перша половина оплати здійснюється в періоді продажу, а друга – в наступному періоді (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Графік платежів за матеріали

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Усього вартість закупівлі матеріалів, грн	90 799,20	111 767,04	138 924,46	138 803,07	480 293,76
2	Попередня оплата за матеріали (30%), грн	27 239,76	33 530,11	41 677,34	41 640,92	144 088,13
3	Оплата за матеріали по факту відвантаження, грн	31 779,72	39 118,46	48 623,56	48 581,07	168 102,82
4	Погашення кредиторської заборгованості за попередній період, грн	0,00	31 779,72	39 118,46	48 623,56	119 521,74
5	Залишок кредиторської заборгованості на кінець періоду, грн	31 779,72	39 118,46	48 623,56	48 581,07	48 581,07
6	Оплата постачальникам у поточному кварталі, грн	59 019,48	104 428,30	129 419,36	138 845,55	431 712,69

Наступним кроком є розробка бюджету прямих витрат на оплату праці. У даному бюджеті визначаються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу на бюджетний період, відповідно до виробничої програми.

Прямі витрати на оплату праці, як і прямі витрати на матеріали, є змінними витратами, тобто змінюються пропорційно до зміни обсягів виробництва. На основі виробничої програми, продуктивності праці та ставок оплати праці розробляється бюджет прямих витрат на оплату праці. Залежно від особливостей організації праці на підприємстві витрати на оплату праці виробничого персоналу можуть поділятися на змінну та постійну частини. При розробці бюджету прямих

витрат на оплату праці враховується сума єдиного соціального внеску, що нараховується на відповідну заробітну плату.

Прямі витрати на оплату праці = Плановий обсяг виробництва * Вартість трудовитрат на виріб

Вартість трудовитрат на один виріб = Вартість 1 людино-год. * Норма витрат праці

$$\text{Єдиний соціальний внесок} = \frac{\text{Нарахована заробітна плата} * 22\%}{100\%}$$

При розробці бюджету витрат на оплату праці слід враховувати, що вартість трудовитрат за 1 людино-год. не може бути менше встановленої законодавством мінімальної ставки:

з 1 січня 2022 року – 39,26 грн, з 1 жовтня 2022 року – 40,46 грн

Тоді для нашого прикладу розрахунок трудовитрат та бюджет прямих витрат на оплату праці матимуть вигляд (табл. 3.7, 3.8):

Таблиця 3.7 – Розрахунок трудовитрат

№	Вид продукції	Операція 1		Операція 2		Разом	
		Норма витрат праці, люд.-год.	Вартість 1 люд.-год.	Норма витрат праці, люд.-год.	Вартість 1 люд.-год.	Норма витрат праці, люд.-год.	Вартість трудовитрат на 1 виріб, грн
1.	Продукція 1	0,3	45	0,4	48	0,7	$0,3*45+0,4*48$ = 32,70
2.	Продукція 2	0,5	50	0,6	55	1,1	$0,5*50+0,6*55$ = 58,00

При складанні бюджету руху грошових коштів слід враховувати, що частину заробітної плати (та ЄСВ пропорційно) підприємство може виплачувати в місяці

нарахування (авансова частина), а решта – у наступному місяці, або підприємство може всю суму заробітної плати (та ЄСВ) виплачувати в місяці її нарахування.

Таблиця 3.8 – Бюджет прямих витрат на оплату праці підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг виробництва, од.:					
	Продукція 1	1020	1210	1320	1350	4900
	Продукція 2	2020	2220	2500	3060	9800
2	Вартість трудовитрат на 1 виріб, грн:					
	Продукція 1	32,70	32,70	32,70	32,70	32,70
	Продукція 2	58,00	58,00	58,00	58,00	58,00
3.	Прямі витрати на оплату праці, грн:	150 514,00	168 327,00	188 164,00	221 625,00	728 630,00
	Продукція 1	33 354,00	39 567,00	43 164,00	44 145,00	160 230,00
	Продукція 2	117 160,00	128 760,00	145 000,00	177 480,00	568 400,00
4.	Єдиний соціальний внесок, грн	33 113,08	37 031,94	41 396,08	48 757,50	160 298,60
5.	Разом витрати на оплату праці та ЄСВ, грн	183 627,08	205 358,94	229 560,08	270 382,50	888 928,60

Наступний крок – розробка бюджету загальновиробничих витрат. Даний бюджет відображає витрати на організацію, обслуговування управління виробничими процесами на підприємстві. Орієнтовний склад загальновиробничих витрат наведено у П(С)БО № 16 «Витрати». Кожне підприємство затверджує для себе самостійно склад загальновиробничих витрат з розподілом їх на змінні та постійні. Відповідальним за планування загальновиробничих витрат є заступник директора з виробництва. При розробці бюджету використовується виробнича

програма та інформація від виробничих підрозділів. До складу загальновиробничих витрат відносять наступні:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на

здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Змінні – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Для нашого прикладу бюджет загальновиробничих витрат наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9 – Бюджет загальновиробничих витрат підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг виробництва, од.:					
	Продукція 1	1020	1210	1320	1350	4900
	Продукція 2	2020	2220	2500	3060	9800
2	Змінні загальновиробничі витрати, грн:	99 060,00	110 040,00	119 800,00	129 560,00	458 460,00
	Заробітна плата	73 000,00	82 000,00	90 000,00	98 000,00	343 000,00
	Єдиний соціальний внесок	16 060,00	18 040,00	19 800,00	21 560,00	75 460,00
	Ремонт та обслуговування устаткування	7 000,00	7 000,00	7 000,00	7 000,00	28 000,00
	Інші	3 000,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	12 000,00
3.	Постійні загальновиробничі витрати, грн:	39 760,00	39 760,00	39 760,00	39 760,00	159 040,00
	Заробітна плата	8 000,00	8 000,00	8 000,00	8 000,00	32 000,00
	Єдиний соціальний внесок	1 760,00	1 760,00	1 760,00	1 760,00	7 040,00
	Оренда	9 000,00	9 000,00	9 000,00	9 000,00	36 000,00
	Освітлення та опалення	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00	48 000,00
	Амортизація	5 000,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00	20 000,00
	Інші	4 000,00	4 000,00	4 000,00	4 000,00	16 000,00
4.	Разом загальновиробничі витрати, грн	138 820,00	149 800,00	159 560,00	169 320,00	617 500,00

До невиробничих витрат відносяться витрати на збут та витрати на управління підприємством (адміністративні витрати). **Бюджет витрат на збут** відображає витрати на реалізацію продукції, включаючи витрати на рекламу, комісійну винагороду посередникам, транспортні витрати на доставку продукції покупцям тощо. Бюджет витрат на збут розробляється після розробки бюджету

продажу. Більша частина витрат на збут планується у відсотках до обсягів продажу, що залежить від фази життєвого циклу готової продукції. Бюджет витрат на збут також складається з врахуванням розподілу витрат на постійні та змінні. Склад витрат на збут містить наступні елементи:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Для нашого прикладу бюджет витрат на збут матиме наступний вигляд (табл. 3.10):

Таблиця 3.10 – Бюджет витрат на збут підприємства на ХХ рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1	Обсяг продажу (без врахування ПДВ), грн.:	500 000,00	594 000,00	684 000,00	977 000,00	2 755 000,00
	Продукція 1	100 000,00	132 000,00	156 000,00	195 000,00	583 000,00
	Продукція 2	400 000,00	462 000,00	528 000,00	782 000,00	2 172 000,00
2	Змінні витрати на збут, грн:	52 300,00	60 820,40	68 314,40	94 498,20	275 933,00
	Комісійна винагорода продавцям (3 % від обсягу продажу)	15 000,00	17 820,00	20 520,00	29 310,00	82 650,00
	Єдиний соціальний внесок	3 300,00	3 920,40	4 514,40	6 448,20	18 183,00
	Пакування і тара (8 грн за од.)	24 000,00	27 200,00	29 600,00	39 200,00	120 000,00
	Транспортування та страхування (2 %)	10 000,00	11 880,00	13 680,00	19 540,00	55 100,00
3.	Постійні витрати на збут, грн:	34 520,00	34 520,00	34 520,00	34 520,00	138 080,00
	Заробітна плата	16 000,00	16 000,00	16 000,00	16 000,00	64 000,00
	Єдиний соціальний внесок	3 520,00	3 520,00	3 520,00	3 520,00	14 080,00
	Реклама	3 000,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	12 000,00
	Оренда	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00	8 000,00
	Відрядження	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00	8 000,00
	Освітлення та опалення	5 000,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00	20 000,00
	Амортизація	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	6 000,00
	Інші	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	6 000,00
4.	Разом витрати на збут, грн	86 820,00	95 340,40	102 834,40	129 018,20	414 013,00

Далі розробляється **бюджет адміністративних витрат**. Даний бюджет відображає суму загальногосподарських витрат на обслуговування та управління підприємством. Величину адміністративних витрат визначають за кошторисом, що складає економічний відділ та фінансова служба.

До складу адміністративних витрат відносяться наступні:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Для аналізованого прикладу бюджет адміністративних витрат наведено у табл. 3.11.

Таблиця 3.11 – Бюджет адміністративних витрат підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Заробітна плата апарату управління, грн	23 000,00	23 500,00	24 000,00	24 500,00	95 000,00
2.	Єдиний соціальний внесок, грн	5 060,00	5 170,00	5 280,00	5 390,00	20 900,00
3.	Відрядження управлінського персоналу, грн	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00	8 000,00
4.	Плата за оренду офісних приміщень, грн	6 000,00	6 000,00	6 500,00	6 500,00	25 000,00
5.	Комунальні послуги, грн	3 000,00	3 000,00	3 100,00	3 200,00	12 300,00
6.	Амортизація, грн	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
7.	Витрати на зв'язок	2 000,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00	8 000,00
8.	Інші витрати, пов'язані зі здійсненням управлінської діяльності, грн	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
9.	Разом адміністративні витрати, грн	43 060,00	43 670,00	44 880,00	45 590,00	177 200,00

Для визначення фінансових результатів від реалізації продукції необхідним є розрахунок собівартості продукції. До виробничої собівартості включаються прямі витрати на матеріали, прямі витрати на оплату праці, загальновиробничі витрати на одиницю продукції. Для цього необхідно здійснити розподіл загальновиробничих витрат, спланованих в цілому по підрозділу, між видами вироблюваної продукції.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду:

$$\frac{\text{Коефіцієнт розподілу змінних загальновиробничих витрат}}{\text{змінних загальновиробничих витрат}} = \frac{\text{Сума змінних загальновиробничих витрат}}{\text{База розподілу (фактична потужність виробництва)}}$$

Припустимо, база розподілу загальновиробничих витрат = прямі витрати на оплату праці (табл. 3.11):

$$\frac{\text{Коефіцієнт розподілу змінних загальновиробничих витрат}}{\text{змінних загальновиробничих витрат}} = \frac{\text{Сума змінних загальновиробничих витрат}}{\text{Прямі витрати на оплату праці за фактичний обсяг виробництва}}$$

Таблиця 3.11 – Розподіл змінних загальновиробничих витрат підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Прямі витрати на оплату праці, грн:	150 514,00	168 327,00	188 164,00	221 625,00	728 630,00
2.	Продукція 1	33 354,00	39 567,00	43 164,00	44 145,00	160 230,00
3.	Продукція 2	117 160,00	128 760,00	145 000,00	177 480,00	568 400,00
4.	Загальновиробничі витрати змінні разом, грн	99 060,00	110 040,00	119 800,00	129 560,00	458 460,00
5.	Коефіцієнт розподілу змінних загальновиробничих витрат	0,6581	0,6537	0,6367	0,5846	0,6292
6.	Вартість трудовитрат на 1 виріб, грн:					
7.	Продукція 1	32,70	32,70	32,70	32,70	32,70

8.	Продукція 2	58,00	58,00	58,00	58,00	58,00
9.	Змінні загальновиробничі витрати на одиницю продукції, грн:					
10.	Продукція 1	21,52	21,38	20,82	19,12	20,58
11.	Продукція 2	38,17	37,92	36,93	33,91	36,49

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

$$\text{Коефіцієнт розподілу} = \frac{\text{Сума постійних загальновиробничих витрат}}{\text{Постійних загальновиробничих витрат}} = \frac{\text{Прямі витрати на оплату праці за проектний обсяг виробництва}}{\text{Прямі витрати на оплату праці за проектний обсяг виробництва}}$$

Припустимо, нормальна (проектна) потужність підприємства дорівнює фактичній потужності підприємства на XX рік (табл. 3.12):

Таблиця 3.12 – Розподіл постійних загальновиробничих витрат підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Прямі витрати на оплату праці, грн:	150 514,00	168 327,00	188 164,00	221 625,00	728 630,00
2.	Продукція 1	33 354,00	39 567,00	43 164,00	44 145,00	160 230,00
3.	Продукція 2	117 160,00	128 760,00	145 000,00	177 480,00	568 400,00
4.	Загальновиробничі витрати постійні разом, грн	34520,00	34520,00	34520,00	34520,00	138080,00
5.	Коефіцієнт розподілу змінних загальновиробничих витрат	0,23	0,21	0,18	0,16	0,19

6.	Вартість трудовитрат на 1 виріб, грн:					
7.	Продукція 1	32,70	32,70	32,70	32,70	32,70
8.	Продукція 2	58,00	58,00	58,00	58,00	58,00
9.	Загальновиробничі витрати постійні на одиницю продукції, грн:					
10.	Продукція 1	7,50	6,71	6,00	5,09	6,20
11.	Продукція 2	13,30	11,89	10,64	9,03	10,99
12.	Загальновиробничі витрати на одиницю продукції, грн					
13.	Продукція 1	29,02	28,08	26,82	24,21	26,77
14.	Продукція 2	51,47	49,81	47,57	42,94	47,49

Тоді виробнича собівартість матиме наступний вигляд (табл. 3.13):

**Таблиця 3.13 – Розрахунок виробничої собівартості продукції підприємства
на XX рік**

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
	Продукція 1					
1.	Прямі витрати на матеріали, грн:	17,00	18,70	20,57	22,63	-
	Матеріал М1	5,00	5,50	6,05	6,66	-
	Матеріал М2	12,00	13,20	14,52	15,97	-
2.	Прямі витрати на оплату праці, грн	32,70	32,70	32,70	32,70	-
3.	Єдиний соціальний внесок, грн	7,19	7,19	7,19	7,19	-
4.	Загальновиробничі витрати розподілені, грн	29,02	28,08	26,82	24,21	-

5.	Виробнича собівартість одиниці Продукції 1, грн	85,91	86,68	87,28	86,73	-
6.	Обсяг реалізації Продукції 1, од.	1 000	1 200	1 300	1 500	5 000
7.	Виробнича собівартість реалізованої Продукції 1, грн	85 914,99	104 012,29	113 467,17	130 095,65	433 490,10
	Продукція 2					
1.	Прямі витрати на матеріали, грн:	28,00	30,80	33,88	37,27	-
	Матеріал М1	10,00	11,00	12,10	13,31	-
	Матеріал М2	18,00	19,80	21,78	23,96	-
2.	Прямі витрати на оплату праці, грн	58,00	58,00	58,00	58,00	-
3.	Єдиний соціальний внесок, грн	12,76	12,76	12,76	12,76	-
4.	Загальновиробничі витрати розподілені, грн	51,47	49,81	47,57	42,94	-
5.	Виробнича собівартість одиниці Продукції 2, грн	150,23	151,37	152,21	150,97	-
6.	Обсяг реалізації Продукції 2, од.	2 000	2 200	2 400	3 400	10 000
7.	Виробнича собівартість реалізованої Продукції 2, грн	300 469,09	333 015,47	365 298,88	513 292,16	1 512 075,60
8.	Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн	386 384,09	437 027,76	478 766,04	643 387,81	1 945 565,70

Після розробки операційних бюджетів наступним кроком є розробка фінансових бюджетів, які акумулюють інформацію операційних бюджетів, а також інші аналітичні дані по підприємству загалом.

3.3. Розробка фінансових бюджетів

Бюджет доходів і витрат, або прогнозний звіт про прибутки та збитки, є одним з основних бюджетів підприємства. Він формується розрахунковим шляхом на основі всіх видів на-ведених вище операційних бюджетів. Головний показник – це показник чистого прибутку (або збитку).

Розроблення бюджету доходів і витрат відбувається за напрямками діяльності (видів бізнесу) підприємства та в розрізі асортиментних груп товарів. Складання БДВ доцільно починати з нижчого рівня фінансової структури підприємства, на якому ведеться розрахунок прибутків (збитків). Далі БДВ за різними центрами відповідальності та різними напрямками діяльності підприємства консолідуються на рівні підприємства в цілому.

Бюджет доходів і витрат можна використовувати:

— у бізнес-плануванні: для складання плану доходів і витрат у розрізі бізнес-проектів;

— у фінансовому плануванні: для розроблення прогнозного звіту про прибутки та збитки, платіжного балансу;

— у бухгалтерському та управлінському обліку: для формування звітності про доходи та витрати і визначення фінансових результатів діяльності бізнес-одиниць (центрів фінансового обліку);

— у бюджетуванні: для розроблення бюджету руху коштів на прогнозований період.

Призначення бюджету доходів і витрат підприємства полягає у наданні керівництву підприємства деталізованої інформації про ефективність господарської діяльності за кожним напрямом і кожного структурного підрозділу

підприємства за певний період часу, проаналізувати і визначити резерви формування та збільшення прибутку, оптимізації податкових та інших відрахувань до держбюджету. Відповідно, за цим документом встановлюються ліміти (нормативи) основних статей витрат, нормативи прибутку.

Загальними вимогами до розробленням бюджету доходів і витрат підприємства є такі:

1. Можливість зіставлення змін доходів і витрат підприємства у двох площинах: за періодами (в динаміці) і за окремими структурними підрозділами або видами діяльності (видами бізнесу).

2. Визначення результуючого показника (рентабельності виробництва) – норми і маси чистого прибутку (прибутку після оподаткування), маржинального прибутку.

3. Установлення лімітів умовно-постійних витрат за окремими структурними підрозділами підприємства (видами бізнесу).

4. Визначення нормативів і контроль за дотриманням їх основними структурними підрозділами підприємства.

5. Обчислення доходів і різного виду витрати в окремих бюджетних формах і тільки після цього об'єднання їх у зведений бюджет.

Формат бюджету доходів і витрат відображає всі види доходів і витрат підприємства за окремими статтями.

Дохідну частину бюджету доходів і витрат поділяють на три групи:

- доходи від реалізації продукції;
- доходи від інших видів операційної діяльності;
- доходи від фінансово-інвестиційної діяльності.

Витратна частина БДВ складається з:

— витрат на операційну діяльність, безпосередньо пов'язану з виробництвом і збутом продукції;

— витрат зі сплати податків (без непрямих податків – ПДВ та акцизів);

— витрат на фінансову та інвестиційну діяльність. Підприємство розробляє формат бюджету доходів і витрат самостійно з урахуванням специфіки господарської діяльності та загальних правил виділення найважливіших контрольних показників. У процесі розроблення формату бюджету необхідно включити в нього ті статті витрат, які відповідають найбільш важливим (критичним) для даного бізнесу ресурсам. Необхідно мати на увазі, що для різних підприємств однієї галузі критичними можуть бути різні ресурси, тому підприємства мають можливість самостійно визначати, які види витрат мають бути виділені у форматі бюджету доходів і витрат окремими статтями.

На основі зведення інформації з попередніх операційних бюджетів для нашого прикладу складено бюджет доходів і витрат підприємства (табл. 3.14):

Таблиця 3.14 – Бюджет доходів і витрат підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації, грн:	500 000,00	594 000,00	684 000,00	977 000,00	2 755 000,00
	Продукція 1	100 000,00	132 000,00	156 000,00	195 000,00	583 000,00
	Продукція 2	400 000,00	462 000,00	528 000,00	782 000,00	2 172 000,00
2.	Собівартість реалізованої продукції, грн:	386 384,09	437 027,76	478 766,04	643 387,81	1 945 565,70
	Продукція 1	85 914,99	104 012,29	113 467,17	130 095,65	433 490,10
	Продукція 2	300 469,09	333 015,47	365 298,88	513 292,16	1 512 075,60
3.	Валовий дохід, грн	113 615,91	156 972,24	205 233,96	333 612,19	809 434,30
4.	Адміністративні витрати, грн	43 060,00	43 670,00	44 880,00	45 590,00	177 200,00

5.	Витрати на збут, грн	86 820,00	95 340,40	102 834,40	129 018,20	414 013,00
6	Прибуток від операційної діяльності, грн	-16 264,09	17 961,84	57 519,56	159 003,99	218 221,30
7.	Податок на прибуток, грн	0,00	3 233,13	10 353,52	28 620,72	39 279,83
8.	Чистий прибуток, грн	-16 264,09	14 728,71	47 166,04	130 383,27	178 941,46

Бюджет руху грошових коштів показує прогностичні результати операційної та фінансової діяльності підприємства, фінансовий бюджет – прогнози щодо результатів фінансової діяльності; бюджет капіталовкладень – прогностичні значення результатів інвестиційної діяльності. Розрахунковий баланс є інтегральним фінансовим бюджетом, який об’єднує в собі результати всіх основних бюджетів, які формують Головний (зведений) бюджет підприємства.

Бюджетування руху грошових коштів здійснюють як для підприємства в цілому, так і за центрами фінансової відповідальності. Бюджет за балансовим листом розробляють на кінець прогнозованого кварталу для підприємства в цілому, а також для підрозділів підприємства, що знаходяться на окремому балансі. Бюджет капітальних вкладень розробляють як для підприємства в цілому, так і для центрів відповідальності цього підприємства, а також філій та юридичних осіб, що знаходяться на окремому балансі.

На основі консолідації інформації з попередніх операційних бюджетів, а також допоміжних бюджетів, бюджет руху грошових коштів аналізованого підприємства матиме вигляд (табл. 3.15).

Окремо складається платіжний графік для податків, що має сплатити підприємство протягом бюджетного періоду. Податок на додану вартість – це непрямий податок (табл.3.16).

Таблиця 3.15 – Бюджет руху грошових коштів підприємства на ХХ рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Надходження від покупців, грн	420 000,00	697 440,00	841 764,00	1 193 689,20	3 152 893,20
2.	Оплата за матеріали, грн	59 019,48	104 428,30	129 419,36	138 845,55	431 712,69
3.	Виплата заробітної плати, грн	285 514,00	315 647,00	346 684,00	397 435,00	1 345 280,00
4.	Оплата ЄСВ, грн	62 813,08	69 442,34	76 270,48	87 435,70	295 961,60
5.	Оплата ПДВ, грн	85 220,00	104 999,40	125 249,52	192 028,69	507 497,61
6.	Оплата податку на прибуток підприємства, грн	0,00	3 233,13	10 353,52	28 620,72	42 207,37
7.	Оплата інших витрат, грн	93 500,00	98 580,00	103 380,00	118 940,00	414 400,00
8.	Разом витрати грошових коштів, грн	586 066,56	696 330,17	791 356,88	963 305,67	3 037 059,27
9.	Чистий приріст грошових коштів, грн	-166 066,56	1 109,83	50 407,12	230 383,53	115 833,93
10.	Залишок грошових коштів на початок періоду, грн	200 000,00	33 933,44	35 043,27	85 450,39	200 000,00
11.	Залишок грошових коштів на кінець періоду, грн	33 933,44	35 043,27	85 450,39	315 833,93	315 833,93

ПДВ до сплати в бюджет = Податкове зобов'язання – Податковий кредит

Таблиця 3.16 – Розрахунок ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Податкове зобов'язання, грн	100 000,00	123 200,00	147 620,00	220 946,00	591 766,00
2.	Податковий кредит, грн	14 780,00	18 200,60	22 370,48	28 917,31	84 268,39
3.	ПДВ до сплати в бюджет, грн	85 220,00	104 999,40	125 249,52	192 028,69	507 497,61

Аналогічно визначається сума інших податків та зборів, що має заплатити підприємство (табл. 3.17):

Таблиця 3.17 – Бюджет податкових платежів підприємства на XX рік

№	Показник	Квартал				Разом за рік
		I	II	III	IV	
1.	Податок на прибуток підприємств, грн	0,00	3 233,13	10 353,52	28 620,72	42 207,37
2.	Податок на додану вартість, грн	85 220,00	104 999,40	125 249,52	192 028,69	507 497,61
3.	Податок на доходи фізичних осіб, грн	51 392,52	56 816,46	62 403,12	71 538,30	242 150,40
4.	Військовий збір, грн	4 282,71	4 734,71	5 200,26	5 961,53	20 179,20
5.	Разом податкові платежі до Державного бюджету, грн	140 895,23	169 783,70	203 206,42	298 149,24	812 034,58

На основі даних по підприємствах акумулюється інформацію на місцевому та державному рівнях щодо очікуваних податкових надходженнях, що формують доходну частину відповідного бюджету, а також фактичне виконання.

Питання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте види бюджетів залежно від горизонту планування.
2. Поясніть склад операційних та фінансовий бюджетів.
3. Розкрийте сутність поняття структура бюджетів.
4. Поясніть методику розробки бюджету продажів.
5. Охарактеризуйте методику складання бюджету виробництва.

6. Поясніть методику розробку бюджету прямих витрат на матеріали.
7. Поясніть методику складання бюджету прямих витрат на оплату праці.
8. Наведіть методику розробки касового бюджету.
9. Поясніть порядок складання прогностичного звіту про доходи та витрати.
10. Розкрийте сутність податкових надходжень та поясніть методику складання бюджету податкових платежів.

РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНЮВАННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

4.1. Сутність та складові бюджетного контролю на підприємстві

4.2. Контроль операційних та фінансових бюджетів

4.3. Оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності

4.1. Сутність та складові бюджетного контролю на підприємстві

Бюджетний контроль на підприємстві – це процес порівняння фактичних результатів діяльності підприємства із запланованими в бюджетах, а також аналіз відхилень і внесення корегувань під час прийняття управлінських рішень.

Мета бюджетного контролю – аналіз виконання відповідних бюджетів шляхом порівняння запланованих у бюджетах та фактичних фінансово-економічних показників діяльності підприємства. Бюджетний контроль є управлінською функцією.

Залежно від обраного підходу до розробки бюджетів (статичних або гнучкий бюджет), здійснюється система контролю виконання бюджету (рис. 4.1).



Рисунок 4.1 – Схема контролю виконання статичного бюджету

Бюджетний контроль здійснюється на основі звіту про виконання бюджету.

Звіт про виконання бюджету – це звітний документ, який містить планові та фактичні показники діяльності підприємства, а також розрахунок відхилень із зазначенням причин. Форма звіту про виконання бюджету не уніфікована. Кожне підприємство розробляє її самостійно.

Основні складові звіту:

- вид бюджету (бюджет продажу, бюджет виробництва тощо);
- об'єкт бюджетування (структурний підрозділ чи підприємство в цілому);
- звітний період;
- дата складання звіту;
- перелік статей бюджету;
- планові та фактичні значення показників;
- розрахунок відхилень та їх суттєвість.

Зразок звіту про виконання бюджету наведено на рис. 4.2.

Як видно з наведених даних звіту про виконання бюджету доходів і витрат, відхилення в бюджеті можуть бути як позитивними, так і негативними.

Позитивні (сприятливі) відхилення – це відхилення, коли фактичний дохід більший за запланований, а фактичні витрати – менші за заплановані.

Негативні (несприятливі) відхилення – це відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, а фактичні витрати – більші за заплановані.

Для повноти характеристики результатів господарської діяльності підприємства у звітному періоді необхідно також проаналізувати тенденцію та суттєвість відхилень.

Тенденція відхилення – це характеристика спрямованості динаміки показників до збільшення або до зменшення за відповідними статтями бюджетів,

яка наявна з початку року; характеризує ефективність прийнятих управлінських рішень.

Звіт про виконання бюджету доходів і витрат								
I квартал поточного року						2 лютого 20__р.		
Стаття бюджету	Поточний період			Наростаючим підсумком з початку року			Тенденція відхилення	Суттєвість відхилення
	Планове значення за бюджетом	Фактичне значення	Відхилення, %	Планове значення за бюджетом	Фактичне значення	Відхилення, %		
Обсяг реалізації, тис. шт.	9500	9000	-5,26	19 000	18 300	-3,68	до зниження	суттєве
Дохід від реалізації продукції, тис. грн	38 000	36 000	-5,26	76 000	73 200	-3,68	до зниження	суттєве
Середні змінні витрати на одиницю продукції, грн	2,6	2,4	-7,69	2,6	2,45	-5,77	до зниження	суттєве
Сукупні постійні витрати, тис. грн	10260	10620	3,51	20520	21346	4,03	до зниження	не суттєве
Прибуток до оподаткування, тис. грн	3040	3780	24,3	6080	7004	15,2	до підвищення	суттєве

Рисунок 4.2 – Зразок звіту про виконання бюджету доходів та витрат [24]

Суттєвість відхилення – якісна характеристика показників статей бюджетів, яка впливає на величину прибутку підприємства; визначається підприємством самостійно у відсотках з врахуванням особливостей господарської діяльності.

Встановлюється в процесі розробки положення про бюджетування, може бути змінено на початку бюджетного періоду.

Відхилення, що визнано суттєвими, слід аналізувати на основі факторного аналізу.

$$\text{Прибуток} = (\text{Ціна} - \text{Виробнича собівартість одиниці}) * \text{Обсяг реалізації} - \text{Невиробничі витрати}$$

При суттєвих несприятливих відхиленнях з їх тенденцією до збільшення можливі альтернативні управлінські рішення:

- корегування або перегляд бюджету – у випадку, коли результати контролю свідчать про недоцільність подальшого виконання бюджету
- корегування діяльності підприємства для досягнення запланованих результатів з врахуванням змін, внесених у скорегований бюджет на наступний період.

4.2. Контроль операційних та фінансових бюджетів

Причини відхилень поділяють на дві групи (рис. 4.3):

- відхилення внаслідок планування – відхилення фактичних показників господарської діяльності підприємства від запланованих у бюджеті, пов'язані з розбіжностями між фактичними даними і прогнозними обсягами реалізації та цінами й встановленими плановими нормами витрат;
- відхилення внаслідок діяльності – відхилення фактичних показників господарської діяльності підприємства від запланованих у бюджеті, пов'язані з діями персоналу підприємства (необґрунтоване перевищення планових показників витрат) чи певними подіями в процесі операційної діяльності організації.

Для розподілу відхилень на ці дві групи у звіті про виконання бюджету планові показники доходів і витрат підприємства перераховуються на фактичний обсяг виробництва, тобто розраховується гнучкий бюджет.

Гнучкий бюджет – це бюджет, складений на основі розрахованих планових витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності.

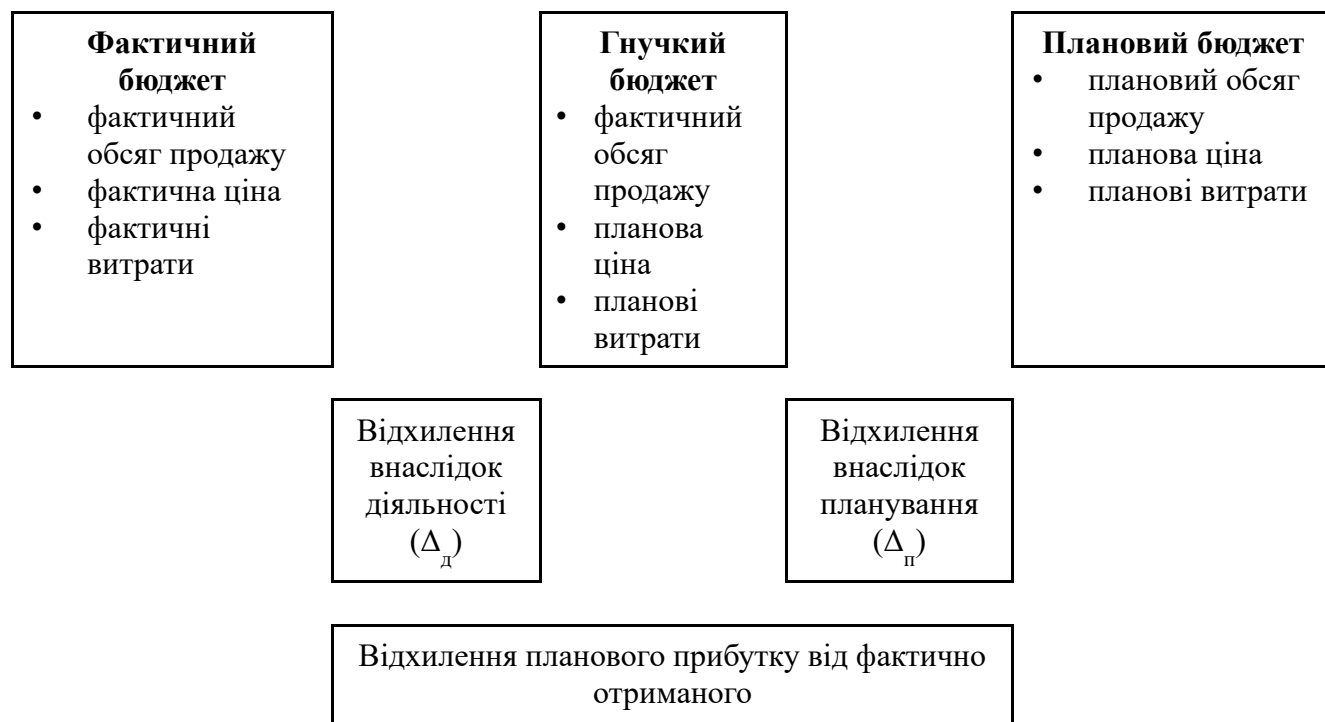


Рисунок 4.3 – Схема факторного аналізу відхилень планового прибутку від фактичного

Для розрахунку показників гнучкого бюджету необхідно всі витрати підприємства розподілити на змінні та постійні; постійні витрати залишити без змін (тобто, на рівні планових значень), а змінні за відповідними статтями перерахувати за формулою:

$$\text{Змінні витрати за гнучким бюджетом} = \text{Змінні планові витрати на одиницю продукції} * \text{Фактичний обсяг реалізації продукції}$$

Відхилення внаслідок діяльності – це різниця між фактичними результатами діяльності підприємства та показниками гнучкого бюджету.

Відхилення внаслідок планування – це різниця між показниками гнучкого і планового бюджетів.

Наприклад, причини суттєвих відхилень за статтями бюджету доходів і витрат за методикою гнучкого бюджетування наведено на рис. 4.4.

Показник	Плановий бюджет	Фактичний бюджет	Гнучкий бюджет	Відхилення внаслідок діяльності (за рахунок зміни витрат)	Відхилення внаслідок планування (за рахунок зміни обсягу продажу)
Обсяг реалізації, тис. шт.	9500	9000	9000	—	– 500
Дохід від реалізації продукції, тис. грн	38 000	36 000	36 000	—	– 2000
Середні змінні витрати на одиницю продукції, грн	2,6	2,4	2,6	– 0,2	—
Сукупні постійні витрати, тис. грн	10 260	10 620	10260	360	—
Прибуток до оподаткування, тис. грн	3040	3780	2340	1440	– 700

Рисунок 4.4 – Розрахунок відхилень фактичних показників від планових [31]

Відповідно, діяльність підприємства у звітному періоді може бути оцінена за критеріями ефективності та результативності.

Результат – це кінцевий підсумок господарської діяльності підприємства за бюджетний період.

Результативність – це міра досягнення очікуваного результату, тобто значення ключового контрольного показника (доходу, прибутку, ліміту витрат).

Ефективність використання ресурсів характеризує порівнянність витрачених ресурсів із досягнутими результатами. На основі розглянутої методики гнучкого бюджетування можна проводити більш глибокий аналіз причин відхилень.

Нормативи витрат – це витрати, необхідні для виробництва продукції чи послуг за нормальних умов діяльності. Виділяють базисні та поточні нормативи.

Базисні нормативи – це довготермінові нормативи витрат, які встановлюються на термін від двох до п'яти років, щоб аналізувати динаміку цін та ефективність використання ресурсів підприємства.

Поточні нормативи – це нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукту у звітному періоді за існуючих умов діяльності.

Ці нормативи дають змогу складати звіт про прибутки та збитки, оперативно виявляти і контролювати відхилення від бюджету доходів і витрат підприємства. Нормативний метод аналізу та оцінювання витрат і доходів у бюджетах підприємства в літературі ще називають методом аналізу за стандартами витрат як окрему систему калькулювання за стандартними витратами (standard costing system).

Фактичний бюджет руху грошових коштів складається на підприємстві за даними бухгалтерського обліку – на основі банківських виписок про операції на рахунках підприємства та касових документів. Звіт про виконання бюджету руху грошових коштів містить розрахунок відхилень фактичних показників від планових і показує дотримання підприємством платіжної дисципліни. Цей звіт надає інформацію про зміни у надходженні коштів на розрахунковий рахунок

підприємства та про наявність грошових коштів для здійснення платежів. Ця інформація застосовується з метою забезпечення раціонального використання грошових коштів підприємства для здійснення розрахунків і корегування показників планового бюджету на наступні бюджетні періоди щодо залишку коштів на поточному рахунку на початок і на кінець періоду.

Управлінський баланс – це документ, що містить агреговані показники бухгалтерського балансу про співвідношення активів, капіталу та зобов'язань підприємства у звітному періоді. Аналіз цього документа необхідно виконувати в контексті конкретних умов здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

4.3. Оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності

Загальний підхід до вибору показників оцінювання діяльності менеджерів центрів відповідальності передбачає дотримання наступних критеріїв:

- взаємозв'язок із цілями підприємства;
- відображення результатів діяльності працівників;
- зрозумілість для працівників;
- можливість використання для оцінювання та заохочування працівників;
- простота розрахунку;
- послідовність і регулярність використання.

В основу визначення відповідальності покладено принцип контрольованості. **Принцип контрольованості** – це принцип, згідно з яким керівник центру несе відповідальність лише за ті показники витрат і доходів, які контролюються в цьому центрі відповідальності та на формування яких цей керівник може здійснювати

регулювальний вплив. Відповідно, витрати центру відповідальності поділяють на контрольовані та неконтрольовані.

Звіт центру відповідальності – це звіт, що містить планові та фактичні показники, які контролюються працівниками відповідного центру. Звіт центру відповідальності використовується керівником даного підрозділу для контролю та прийняття управлінських рішень, а також вищим керівництвом, на підставі чого оцінюються економічні результати діяльності підрозділу.

Мотивація – це вихідна функція управління, яка являє собою сукупність факторів, що впливають на особу (потреби, інтереси, мотиви, персональні цілі), та сукупність причин психологічного характеру, які пояснюють поведінку суб'єкта. Для побудови ефективної системи мотивації необхідно спочатку визначити бажані потреби та життєві цінності людей, а потім сформувати систему відповідних важелів і стимулів з урахуванням того, що навіть першочергові потреби спонукатимуть до діяльності лише за умови, що суб'єкт сам буде впевнений, що пропонується спосіб є найбільш ефективним для їх задоволення.

Співвідношення організаційного, морального та матеріального стимулювання для працівників різних підрозділів має бути принципово різним. Досягнення оптимальної величини такого співвідношення базується на визначенні цілей конкретного підрозділу (працівника) та їх узгодженні з цілями організації (підрозділу).

Інструментами управління зазначеними потребами є:

– організаційні важелі – інформування про довгострокові плани організації, навчання персоналу, надання стабільності робочим місцям і висвітлення перспектив професійного зростання, статус працівника успішного сучасного підприємства, участь у корпоративних святах;

– нематеріальні важелі – участь в управлінні (можливо, формальна), наявність ефективного зворотного зв'язку з керівниками, юридичний захист, гігієна праці, надання звання кращого за фахом, грамоти, подяки;

– матеріальні важелі – конкурентний рівень оплати та стимулювання за досягнення підрозділом поставлених завдань, підтримка при важливих подіях у житті працівника, нагородження цінними подарунками, помірний пакет соціальних благ.

Як одним із дієвих інструментів мотивації в системі бюджетування все частіше використовується делегування повноважень та відповідальності за діяльність і результати. Важливим етапом при передачі повноважень до центрів фінансової відповідальності є обґрунтований вибір певного виду контролю. За побудови бюджетування доцільно використовувати такі **види контролю**:

1) підсумковий контроль (за кінцевим результатом) – передбачає тільки одну контрольну точку в кінці періоду бюджетування;

2) проміжний контроль – передбачає наявність кількох контрольних точок, одна з яких збігається із строком досягнення результату, а інші випереджують її на 50 чи 30 %, що уможлиблює корегування дій з метою досягнення кінцевого результату;

3) контроль за ключовими результативними етапами – ціль розбивається на підцілі таким чином, щоб кожна підціль формалізувала закінчений етап;

4) періодичний контроль – контрольні точки визначаються з певною періодичністю;

5) вибіркового контролю (польовий аудит) – передбачає виділення довільно вибраних точок контролю;

б) процесний контроль – контролю піддається повністю окремий процес протягом певного періоду часу.

У системі мотивації важливу роль відіграють оцінювання та самооцінювання виконаної роботи, а також атестація кадрів.

Правильне оцінювання результатів діяльності дає можливість покращити виконавчу дисципліну, чітко визначити обсяг винагороди за досягнуті результати, підвищити впевненість щодо визначеної тощо.

Одним із важливих завдань бюджетування є узгодження системи відповідальності та системи мотивації, які в сукупності створюють умови для покращання фінансово-економічного стану організації. Встановлюючи відповідальність за фінансово-економічні показники бюджетів, організації стикаються з проблемою її чіткого розподілу.

Питання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність бюджетного контролю.
2. Поясніть важливість бюджетного контролю на підприємстві.
3. Охарактеризуйте основні складові бюджетного контролю на підприємстві.
4. Поясніть схему контролю виконання статичного бюджету. Чим вона принципово відрізняється для динамічного бюджету?
5. Наведіть складові звіту про виконання бюджету.
6. Які можуть бути причини відхилень в бюджеті?
7. Поясніть сутність поняття «суттєвість відхилення».

8. Які можливі альтернативні управлінські рішення при виявленні тенденції несприятливих відхилень?
9. Розкрийте сутність та призначення гнучкого бюджету.
10. Розкрийте відмінність між поняттями «результативність» та «ефективність».

РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ

5.1. Сутність фінансово-бюджетного контролю

5.2. Види та форми бюджетного контролю

5.3. Особливості фінансово-бюджетного контролю в Україні

5.1. Сутність фінансово-бюджетного контролю

Контроль – це процес, метою якого є забезпечення відповідності функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням та успішне.

Сутність контролю – здійснення цілеспрямованого впливу на об'єкт управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за його діяльністю для виявлення відхилень від визначених норм, правил, вимог чи завдань в процесі їх виконання. Контроль – одна з функцій управління, необхідний для виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин їх виникнення, досягнення поставленої мети.

Можна виділити декілька критеріїв щодо класифікації контролю. В адміністративному праві найчастіше пропонуються такі класифікації:

а) залежно від суб'єкта, що здійснює контроль в системі державного управління, виділяють такі види контролю: парламентський; президентський; урядовий; контроль з боку державних органів виконавчої влади; контроль з боку місцевих органів виконавчої влади; контроль з боку органів судової влади; контроль з боку органів місцевого самоврядування; громадський контроль;

б) залежно від приналежності суб'єкта, що здійснює контроль, до державних або громадських структур виділяють: державний контроль; громадський контроль;

в) залежно від адміністративно-правової компетенції суб'єкта виділяють: загальний контроль; відомчий; надвідомчий;

г) залежно від управлінської стадії, на якій здійснюється контроль, виділяють: попереджувальний; поточний (або оперативний); наступний (або підсумковий) контроль;

г) залежно від спрямованості контролю виділяють: зовнішній контроль; внутрішній контроль;

д) залежно від призначення контролю виділяють: загальний контроль, що охоплює всі напрямки об'єкта контролю; цільовий контроль окремого напрямку роботи об'єкта контролю.

У фінансовому та бюджетному праві фінансово-бюджетний контроль поділяється за часом здійснення на:

- 1) попередній;
- 2) поточний;
- 3) наступний контроль

Розрізняють наступні види бюджетного контролю за контролюючими суб'єктами: парламентський; відомчий (адміністративний); суспільний; незалежний (аудиторський); внутрігосподарчий; суспільний.

Існують класифікації бюджетного контролю за стадіями бюджетного процесу та інші. При конкретизації видів державного бюджетного контролю доцільно звернутися до бюджетного законодавства України, де називаються особи, які від імені держави здійснюють контроль на кожній стадії бюджетного процесу, визначаються об'єкти та предмети контролю, а також необхідно враховувати, що

контрольна діяльність має базуватися на певних принципах контролю (гл. 17 Бюджетного кодексу України).

Враховуючи критерії класифікації видів фінансового контролю, бюджетний контроль за суб'єктами, які мають контрольні повноваження в бюджетному процесі, поділяється на державний і недержавний, або незалежний.

У свою чергу, державний бюджетний контроль залежно від правового статусу та функцій контролюючого суб'єкта в системі органів державної влади доцільно поділити на загальний і спеціалізований:

1) загальний бюджетний контроль – це контроль контролюючих суб'єктів загальної компетенції, до яких належать – Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, органи місцевого самоврядування, Міністерство фінансів України, місцеві ради, місцеві державні адміністрації та інші органи законодавчої та виконавчої влади;

2) спеціалізований бюджетний контроль – це контроль контролюючих суб'єктів спеціальної компетенції, до яких належать – Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція України, Державна казначейська служба України, контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, розпорядники бюджетних коштів та інші. Повноваження контролюючих суб'єктів спеціальної компетенції за дотриманням бюджетного законодавства – це права та обов'язки уповноважених державних органів щодо підтримання стабільності, погодженості бюджетної системи, яка забезпечує життєздатність країни.

Недержавний, або незалежний, контроль поділяється за цілями, завданнями та повноваженнями у бюджетному процесі контролюючих суб'єктів на:

- контроль з боку незалежних аудиторських організацій та аудиторів (незалежний фінансовий контроль у бюджетному процесі, тобто аудит);
- контроль з боку громадян, громадськості, суспільних організацій, профспілок, політичних партій (суспільний бюджетний контроль).

Світовий досвід організації системи державного фінансового контролю також підтверджує необхідність перебудови чинної в Україні системи державного фінансового контролю і визначає необхідність створення у бюджетному процесі організаційної структури щодо налагодження системи зовнішнього та внутрішнього бюджетного контролю на відповідній методологічній та нормативно-правовій базі.

Критерієм цих видів контролю має бути характер взаємовідносин між контролюючим і підконтрольним суб'єктом у бюджетному процесі. Відповідно до цього критерію бюджетний контроль можна поділити на:

- зовнішній бюджетний контроль, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний суб'єкт та предмет контролю не належать до сфери управління контролюючого органу;
- внутрішній бюджетний контроль, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний суб'єкт та предмет контролю належать до сфери управління контролюючого органу.

Фінансовий контроль – це комплексна та цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю щодо встановлення фактичного стану на об'єкті управління з питань, що стосуються його фінансово-господарської діяльності.

Фінансовий контроль включає в себе перевірку господарських та фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності та ефективності.

Фінансовий контроль спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин.

Бюджетний контроль здійснюється в бюджетному процесі та спрямований на встановлення законності, достовірності, економічної ефективності діяльності учасників бюджетного процесу.

Сутність бюджетного контролю – система заходів органів державної влади та органів місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів та звітування про їх виконання з використанням специфічних форм і методів їх організації.

Головна мета бюджетного контролю – забезпечення законності бюджетної діяльності, а саме: контроль за дотриманням бюджетного законодавства всіма учасниками бюджетних відносин.

Об'єкт бюджетного контролю – відповідні бюджети (державний, місцеві) та бюджетна діяльність учасників бюджетних правовідносин.

Суб'єкти бюджетного контролю – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації державної та комунальної форми власності, їх посадові особи.

Завданнями бюджетного контролю є наступні:

- оцінка управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу й оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

5.2. Види та форми бюджетного контролю

Зміст і завдання бюджетного контролю залежать від часу проведення контрольних дій, тобто від його віддаленості від моменту здійснення фінансових операцій. За цим критерієм контроль підрозділяють на попередній, поточний і наступний.

Попередній бюджетний контроль проводиться на стадіях складання і розгляду проекту бюджету та кошторисів бюджетних установ. Прийняття управлінських рішень щодо бюджету має базуватись на глибокому аналізі та варіантних прорахунках очікуваних макроекономічних показників і фінансових результатів суб'єктів господарювання. Експертна оцінка фінансової ефективності управлінських рішень дає можливість вибрати найоптимальніший варіант використання державних фінансових ресурсів, виявити резерви їх зростання, не допускати надмірностей і зловживань у витрачанні бюджетних коштів. Попередній контроль посідає провідне місце у бюджетному менеджменті. Якість бюджетного процесу визначається якістю затвердженого бюджету.

Поточний бюджетний контроль полягає у контролі за проведенням (здійсненням) відповідних операцій у процесі виконання бюджету. Метою цього контролю є сприяння виконанню прийнятого бюджету, тобто забезпеченню відповідності між надходженням доходів і фінансуванням видатків у бюджетному розписі. Також поточний контроль повинен забезпечувати ефективність та обґрунтованість виконання бюджету, цільове і раціональне використання бюджетних коштів.

Наступний (ретроспективний) бюджетний контроль проводиться після здійснення фінансових операцій. У бюджетному процесі він проявляється у перевірці виконання бюджету, фактичного використання бюджетних асигнувань, визначення ефективності та результативності виконання бюджетних програм. Метою наступного контролю є виявлення чинників, що негативно впливають на формування та використання бюджетних коштів, розробка пропозицій та прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

В основу класифікації форм бюджетного контролю покладено способи його здійснення. **Форми бюджетного контролю** – це способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу і використання бюджетних коштів.

До форм бюджетного контролю належать: експертиза, перевірка, ревізія, аудит, моніторинг.

Експертиза – це дослідження певного питання, яке потребує спеціальних знань, з метою формулювання об'єктивного висновку стосовно поточного стану відповідного явища (об'єкта), а також його ймовірних станів у майбутньому.

Перевірка – це докладне вивчення окремих питань складання і виконання бюджету, реалізації бюджетних програм, ефективності управління коштами бюджету.

Ревізія – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у бюджетних правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності бюджетних витрат. Ревізія є формою суто фіскального контролю, і її основним завданням є виявлення фінансових порушень і зловживань, встановлення винних у цьому осіб та притягнення їх до відповідальності.

Залежно від об'єкта і обсягів досліджуваних матеріалів ревізії поділяються на повні, часткові, тематичні, комплексні, наскрізні.

Повні ревізії передбачають контроль усієї діяльності.

Часткові (неповні) ревізії передбачають здійснення перевірки окремих елементів бюджетного процесу або окремих операцій з виконання бюджету і використання бюджетних коштів.

Тематичні ревізії проводяться з метою перевірки певної сукупності суб'єктів з конкретних питань.

Комплексні ревізії передбачають всебічне вивчення питань, які характеризують усі сторони бюджетного процесу чи діяльності окремого його суб'єкта.

Наскрізнi ревiзiї охоплюють усi напрями та елементи бюджетної роботи та всiх суб'єктiв бюджетного процесу певного бюджету.

Залежно вiд повноти охоплення даних розрiзняють ревiзiї суцiльнi i вибiрковi.

Суцiльнi ревiзiї передбачають перевiрку бюджетного процесу шляхом вивчення й аналізу всiх бухгалтерських документiв i облiкових записiв за певний перiод.

При вибiркових ревiзiях перевiряються окремi бухгалтерськi документи за певний промiжок часу.

Аудит – форма контролю процедури прийняття i якостi виконання управлiнських рiшень суб'єктами бюджетного процесу з погляду економiчностi та ефективностi використання бюджетних коштiв. Основним завданням аудиту є оцiнка рiвня вiддачi використаних бюджетних коштiв i аналіз причин, якi зумовили невиконання (недосягнення) визначених завдань (цiлей), а також розроблення рекомендацiй щодо пiдвищення ефективностi управлiння та використання бюджетних коштiв.

Аудит слiд вважати способом превентивного впливу на здiйснення бюджетних правопорушень та зловживань.

Монiторинг – це система постiйного спостереження (нагляду) органiв, уповноважених на здiйснення бюджетного контролю, за дотриманням норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу на всiх його стадiях. Основним завданням бюджетного монiторингу є виявлення ознак, що можуть свiдчити про можливі бюджетні правопорушення, шляхом аналізу офiцiйної й оперативної звітностi, iншої постiйної чи перiодичної iнформацiї про функцiонування пiдконтрольного об'єкта. Характерною особливiстю монiторингу

є те, що він на відміну від інших видів контролю не є разовим заходом, а здійснюється постійно або впродовж певного тривалого проміжку часу.

5.3. Особливості фінансово-бюджетного контролю в Україні

Правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні визначаються Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю (Державною аудиторською службою України) через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється шляхом проведення моніторингу закупівлі у порядку, встановленому Законом

України «Про публічні закупівлі», проведення перевірки закупівель, а також під час державного фінансового аудиту та інспектування.

До основних функцій органу державного фінансового контролю (Державної аудиторської служби) належить здійснення державного фінансового контролю та контролю за:

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- усуненням виявлених недоліків і порушень.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та

здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Питання бюджетного контролю регламентуються положеннями Бюджетного кодексу, зокрема Главою 17, у якій визначено органи контролю та перелік їх повноважень, а також іншими законодавчими та нормативно-правовими актами.

До повноважень **Рахункової палати** належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету, а також за надходженням закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та за використанням коштів місцевих бюджетів у

частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання місцевому самоврядуванню.

Повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства полягають у наступному. **Міністерство фінансів України** здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів. **Місцеві фінансові органи** здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

До повноважень **Казначейства України** з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Казначейство України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за

виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності. **Органи Казначейства України** несуть відповідальність за:

- невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів;
- здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;
- порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

До повноважень **органів державного фінансового контролю** з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

До повноважень **місцевих рад** з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю:

- за виконанням рішення про місцевий бюджет;

- інші повноваження, передбачені рішенням про місцевий бюджет.

Місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами відповідних місцевих рад здійснюється контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі, а саме:

- обласними державними адміністраціями – щодо районних та міських (міст обласного значення) бюджетів і бюджетів об'єднаних територіальних громад;

- районними державними адміністраціями – щодо міських (міст районного значення), селищних, сільських бюджетів;

- виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу цих міст.

У разі порушення вимог Бюджетного кодексу та закону про Державний бюджет України щодо складання відповідного бюджету в частині міжбюджетних

трансфертів Кабінету Міністрів України надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про обласний бюджет, бюджет міст Києва звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно із Бюджетним кодексом та законом про Державний бюджет України в частині міжбюджетних трансфертів голові обласної державної адміністрації надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про районний, міський (міста обласного значення) та бюджети об'єднаних територіальних громад звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно з Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України чи рішенням районної, міської (міста обласного значення) ради про бюджет в частині міжбюджетних трансфертів голові районної державної адміністрації надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про міський (міст районного значення), сільський, селищний та районний у місті бюджети звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

За порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу:

– попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства). Виявлені

порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;

– зупинення операцій з бюджетними коштами – полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначається постановою Кабінетом Міністрів України від 19.01.2011 № 21 «Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами»;

– призупинення бюджетних асигнувань – передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису). Порядок призупинення бюджетних асигнувань регламентується наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 № 319 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 31.05.2002 за № 467/6755) «Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань»;

– зменшення бюджетних асигнувань – передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет). Механізм зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів у разі вчинення ними порушень бюджетного законодавства регламентується постановою Кабінету Міністрів України від 17.03.2011 № 255 «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів»;

– повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується у разі нецільового використання коштів субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів;

– зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується при прийнятті рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів);

– безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за умови здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу мають проводитися з іншого бюджету. Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (базової дотації) місцевим бюджетам на відповідну суму. Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.03.2003 № 386.

Питання для самоперевірки

1. Поясніть сутність контролю.
2. Розкрийте особливості фінансового контролю.
3. Охарактеризуйте особливості бюджетного контролю.
4. Що є об'єктом бюджетного контролю та хто може виступати суб'єктами контролю?

5. Наведіть основні завдання фінансово-бюджетного контролю.
6. Поясніть відмінності попереднього, поточного та наступного бюджетного контролю.
7. Охарактеризуйте форми бюджетного контролю.
8. Наведіть порівняльну характеристику аудиту та ревізії як форм контролю.
9. Яким державним органом забезпечується державний фінансовий контроль в Україні?
10. Наведіть основні принципи контролю за дотриманням бюджетного законодавства в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Evangelista de Barros, O. J., & Wanderley, C. de A. (2016). Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company. In Revista Contabilidade & Finanças (Vol. 27, Issue 72, pp. 320–333). FapUNIFESP (SciELO). <https://doi.org/10.1590/1808-057x201602200>
2. Needles, B., Anderson, H., Caldwell, D. Principles of Accounting. Fifth Edition. 1993. 1304 p.
3. Бугай Т. В. Бюджетний процес в Україні: теоретичний аспект. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 7. С. 632 – 637.
4. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець [та ін.] ; ред. Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., перероб. і допов. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.
5. Бюджет. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/budget>
6. Бюджетна Декларація на 2022-2024 роки. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B0%20%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20%D0%BD%D0%B0%202022-2024%20%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%B8.pdf>
7. Бюджетний кодекс України: закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. (в редакції від 01.01.2022р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
8. Бюджетний процес та його учасники. Програма USAID RADA Program. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=ION107zvg90>

9. Великий тлумачний словник сучасної української мови. URL:
<https://slovnyk.me/dict/vts/%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82>
10. Видатки бюджету. Міністерство фінансів України. URL:
<https://mof.gov.ua/uk/financing-of-budget-expenditures>
11. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. 3-тє вид., К.: Лібра, 2006. 710 с.
12. Дергачова В. В., Скоробогатова Н. Є., Шик Л. М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб.; Нац. техн. ун-т України «Київ. політехн. ін-т». Київ, 2011. 257с.
13. Загальна інформація про децентралізацію. URL:
<https://decentralization.gov.ua/about>
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
15. Інформаційно-аналітична система «Прозорий бюджет». URL:
<https://edata.gov.ua/>
16. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2014 р. № 333-р. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>
17. Концепція створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет», схвалена розпорядженням КМУ від 11.02.2016р. № 92-р (в редакції розпорядження КМУ від 24.12.2019 р. № 1418-р). URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92-2016-%D1%80#Text>
18. Круш П. Клименко О. Економіка (розрахунки фінансово-інвестиційних операцій в EXCEL. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 264 с.

19. Кузьмін О. Є. Бюджетування на підприємстві: навч. посіб. К.: Кондор. 2008. 312 с
20. Лисенко Ж. П. Моделі бюджетування у сфері державного фінансового менеджменту. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3881>
21. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько – 2016. – 370 с.
22. Місцеві бюджети. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/local-budgets>
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
24. Основи бюджетування: навч.-метод. посібник; за заг. ред. Л. П. Батенко. К.: КНЕУ, 2010. 202 с.
25. Про Регламент Верховної Ради України: закон України від 10.02.2010 № 1861-VI (в редакції від 05.08.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text>
26. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. 248 с.
27. Скоробогатова, Н. Є. Бухгалтерський облік: навчально-методичний комплекс дисципліни: навчальний посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, спеціальності 051 «Економіка» [Електронний ресурс] / Скоробогатова Н. Є. ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. –

- Електронні текстові дані (1 файл). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського. – 2022.
– 105 с. – Назва з екрана.
- 28.Скоробогатова Н.Є., Кот Т.Ю. ІТ-модернізація бухгалтерського обліку. Моделювання та прогнозування економічних процесів: зб. тез доп. XVI Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю, м. Київ, 17 лист. 2022 р. – Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2022. С. 76-77.
- 29.Словник української мови: в 11 томах. – том 1, 1970. – С. 269.
- 30.Улюткін Д. Бюджетна децентралізація: головні виклики та досягнення. *Економічна правда*. 24 липня 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/07/24/663318/>
- 31.Фещенко Л. В., Проноза П. В., Кузьминчук Н. В. Бюджетна система України: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2008. – 440 с. – Мова укр.
- 32.Шик Л.М., Скоробогатова Н.Є. Управлінський облік: навчальний посібник в 2-х частинах. – Запоріжжя: ЗНУ, 2010.

ДОДАТКИ

Показники державного бюджету на 2020 – 2024 роки [6]

млн грн

Найменування показника	2020 рік (факт)	2021 рік (план зі змінами)	2022 рік (план)	2023 рік (план)	2024 рік (план)
I. Загальні показники надходжень					
Доходи (з міжбюджетними трансфертами)	1 076 027,0	1 097 546,6	1 219 616,8	1 333 209,9	1 451 614,3
<i>Загальний фонд</i>	877 602,7	973 366,7	1 078 682,7	1 192 296,6	1 308 006,4
<i>Спеціальний фонд</i>	198 424,3	124 180,0	140 934,1	140 913,3	143 607,8
Повернення кредитів	9 517,3	8 585,1	10 047,7	9 864,5	10 250,3
<i>Загальний фонд</i>	9 129,2	8 045,9	9 580,9	9 531,8	10 081,2
<i>Спеціальний фонд</i>	388,1	539,2	466,8	332,7	169,1
Дефіцит "+" / профіцит "-"	217 611,0	246 635,5	188 006,0	179 838,0	179 595,9
<i>Загальний фонд</i>	216 467,8	220 861,4	160 259,2	151 093,2	149 851,1
<i>Спеціальний фонд</i>	1143,2	25 774,1	27 746,8	28 744,8	29 744,8
Разом по розділу I	1 303 155,3	1 339 254,9	1 417 670,5	1 522 912,5	1 641 460,5
II. Загальні показники видатків та надання кредитів					
Видатки	1 288 121,4	1 335 162,6	1 394 172,6	1 497 007,6	1 614 117,0
<i>Загальний фонд</i>	1 099 208,2	1 197 349,7	1 241 601,6	1 346 296,7	1 460 622,0
<i>Спеціальний фонд</i>	188 913,2	137 812,9	152 571,0	150 710,9	153 495,0
Надання кредитів	15 033,9	17 604,7	23 497,9	25 904,9	27 343,4
<i>Загальний фонд</i>	3 991,5	4 924,3	6 921,2	6 624,9	7 316,6
<i>Спеціальний фонд</i>	11 042,4	12 680,4	16 576,7	19 280,0	20 026,8
Разом по розділу II	1 303 155,3	1 352 767,3	1 417 670,5	1 522 912,5	1 641 460,5

**Основні макропоказники економічного і соціального розвитку України
у 2020 – 2024 роках [6]**

Назва	2020	2021	2022	2023	2024
	Звіт	Очікуване	Прогноз		
Валовий внутрішній продукт: номінальний, млрд грн	4 194,1	4 808,5	5 368,7	5 993,9	6 651,0
у відсотках до попереднього року	96,0	104,1	103,8	104,7	105,0
Індекс споживчих цін (ІСЦ): грудень до грудня попереднього року, відсотки	105,0	108,9	106,2	105,3	105,0
Індекс цін виробників (ІЦВ): грудень до грудня попереднього року, відсотки	114,5	117,0	107,8	106,2	105,7
Рівень безробіття населення у віці 15–70 років за методологією Міжнародної організації праці, відсотків до робочої сили відповідного віку	9,5	9,2	8,5	8,0	7,8
Сальдо торговельного балансу, визначене за методологією платіжного балансу, млн доларів США	-1 790	-6 244	-8 595	-10 623	-12 096
Експорт товарів та послуг: млн доларів США	60 673	65 983	70 286	75 686	81 668
у відсотках до попереднього року	95,5	108,8	106,5	107,7	107,9
Імпорт товарів та послуг: млн доларів США	62 463	72 227	78 881	86 309	93 764
у відсотках до попереднього року	82,1	115,6	109,2	109,4	108,6
<i>Припущення прогнозу:</i>					
Облікова ставка Національного банку України, відсотків річних на кінець періоду	6,0	7,5	7,0	5,5	5,2
Обмінний курс гривні до долара США, гривень за долар США в середньому за період	27,0	28,0	28,6	28,8	29,2
на кінець періоду	28,3	28,6 [±1]	28,7 [±1]	28,9 [±1]	29,4[±1]

Ставки оподаткування в Україні [6]

Найменування показника	2020	2021	2022	2023	2024
	розмір ставок				
Податок та збір на доходи фізичних осіб у т. ч.:	19,5%		19,5%		
податок на доходи фізичних осіб	18%		18%		
військовий збір	1,5%		1,5%		
Податок на прибуток підприємств	18%		18%		
Рентна плата за користування надрами для видобування залізної руди (відсоток від вартості залізної руди) (12% – якщо середня вартість залізної руди 70\$ і більше; 11% – якщо менше 70\$).	8% <i>(до 23.05.2020)</i> 12% / 11%	12% / 11%		12% / 11%	
Рентна плата за користування надрами для видобування природного газу	відсоток від вартості товарної продукції: визначеної у договорах купівлі-продажу для забезпечення побутових споживачів та виробників теплової енергії; середня митна вартість імпортного природного газу для забезпечення інших цілей				
<i>видобутий із свердловин (крім нових свердловин з 01.01.2018):</i>					
глибина залягання покладів до 5000 метрів	29%		29%		
глибина залягання покладів понад 5000 метрів	14%		14%		
з покладів на ділянках надр (родовищах) в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України	11%		11%		
природний газ, видобутий під час виконання договорів про спільну діяльність	70%		70%		
<i>видобутий із нових свердловин з 01.01.2018:</i>					
глибина залягання покладів до 5000 метрів	12%		12% (до 2023 р.) 29% (з 2023 р.)		
глибина залягання покладів понад 5000 метрів	6%		6% (до 2023 р.) 14% (з 2023 р.)		
Рентна плата за користування надрами для видобування нафти	відсоток від вартості товарної продукції – середня ціна одного бареля нафти «Urals» перерахована у гривні за тону за курсом НБУ із врахуванням середнього показника місткості барелів в 1 тонні нафти марки «Urals» у розмірі 7,28				
глибина залягання покладів до 5000 метрів	31%		31%		
глибина залягання покладів понад 5000 метрів	16%		16%		

Найменування показника	2020	2021	2022	2023	2024
	розмір ставок				
Рентна плата за користування надрами для видобування газового конденсату	відсоток від вартості товарної продукції, розрахованої як для нафти				
глибина залягання покладів до 5000 метрів	31%		31%		
глибина залягання покладів понад 5000 метрів	16%		16%		
Податок на додану вартість	20%		20%		
Акцизний податок, зокрема:					
<i>Сигарети з фільтром та без фільтра:</i>					
специфічна ставка (грн за 1000 шт.)	907,2	1 088,64	1 306,37	1 567,64	1 881,17
адвалорна ставка (відсоток від вартості реалізації)	12%		12%		
Мінімальне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку (грн. за 1000 шт.)	1 213,61	1 456,33	1 747,6	2 097,12	2 516,54
Тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням	1 139,76 (грн за 1 кг)	1 456,33 (грн за 1000 штук)	1 747,6 (грн за 1000 штук)	2 097,12 (грн за 1000 штук)	2 516,54 (грн за 1000 штук)
Спирт етиловий та лікєро-горілочні вироби (грн. за 1 л 100% спирту)	126,96		126,96		
Пиво (грн. за 1 л)	2,78		2,78		
Електрична енергія (відсоток від вартості реалізації)	3,2%		3,2%		
Бензин (євро за 1000 л, приведених до 15°C)	213,5		213,5		
Дизельне паливо (євро за 1000 л, приведених до 15°C)	139,5		139,5		
Екологічний податок за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю (за умови перевищення 500 тонн на рік, норма діє з 2019 року) (гривень за 1 тонну)	10		10		

Доходи державного бюджету України на 2022 – 2024 роки [6]

млн грн

Найменування показника	2020 рік (факт)	2021 рік (план зі змінами)	2022 рік (прогноз)	2023 рік (прогноз)	2024 рік (прогноз)
податкові надходження	851 115,6	949 456,6	1 064 496,3	1 176 637,9	1 295 040,2
загальний фонд	733 421,8	881 617,7	983 615,1	1 095 228,0	1 212 195,8
спеціальний фонд	117 693,8	67 838,9	80 881,2	81 409,8	82 844,4
неподаткові надходження	212 957,2	134 613,5	141 963,6	142 037,7	139 802,9
загальний фонд	134 310,8	79 977,7	83 701,7	83 820,6	80 206,1
спеціальний фонд	78 646,4	54 635,8	58 261,9	58 217,1	59 596,8
інші доходи	1 296,1	3 090,3	2 344,6	1 846,2	1 738,2
загальний фонд	1 106,6	1 385,0	553,6	559,8	571,6
спеціальний фонд	189,5	1 705,3	1 791,0	1 286,4	1 166,6
всього доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	1 065 368,9	1 087 160,4	1 208 804,5	1 320 521,7	1 436 581,4
загальний фонд	868 839,2	962 980,4	1 067 870,4	1 179 608,4	1 292 973,5
спеціальний фонд	196 529,7	124 180,0	140 934,1	140 913,3	143 607,8
офіційні трансферти	10 658,0	10 386,2	10 812,4	12 688,2	15 032,9
загальний фонд	8 763,4	10 386,2	10 812,4	12 688,2	15 032,9
спеціальний фонд	1 894,6				
Разом доходів	1 076 027,0	1 097 546,6	1 219 616,8	1 333 209,9	1 451 614,3
загальний фонд	877 602,6	973 366,7	1 078 682,7	1 192 296,6	1 308 006,4
спеціальний фонд	198 424,3	124 180,0	140 934,1	140 913,3	143 607,8

Розмір прожиткового мінімуму в Україні на 2022 – 2024 роки [6]

	2022 рік			2023 рік			2024 рік		
	з січня	з липня	з грудня	з січня	з липня	з грудня	з січня	з липня	з грудня
Прожитковий мінімум, грн: на одну особу	2393	2508	2589	2589	2713	2778	2778	2911	2972
для дітей віком до 6 років	2100	2201	2272	2272	2381	2438	2438	2555	2609
для дітей віком від 6 до 18 років	2618	2744	2833	2833	2969	3040	3040	3186	3253
для працездатних осіб	2481	2600	2684	2684	2813	2880	2880	3018	3082
для осіб, які втратили працездатність	1934	2027	2093	2093	2193	2246	2246	2354	2403

Розмір мінімальної заробітної плати в Україні на 2022 – 2024 роки [6]

	Мінімальна заробітна плата		Посадовий оклад працівника I тарифного розряду Єдиної тарифної сітки	
	грн	темпи приросту, %	грн	темпи приросту, %
з 01 січня 2022 року	6 500		2 893	
з 01 жовтня 2022 року	6 700	3,1	2 982	3,1
з 01 січня 2023 року	7 176	7,1	3 193	7,1
з 01 січня 2024 року	7 665	6,8	3 411	6,8

Фінансування державного бюджету України на 2022 – 2024 роки [6]

Найменування показника	2022 рік (план)	2023 рік (план)	2024 рік (план)
Фінансування за борговими операціями	177 791,4	169 623,4	172 381,3
<i>Загальний фонд</i>	152 261,2	143 093,2	144 851,1
<i>Спеціальний фонд</i>	25 530,2	26 530,2	27 530,2
Надходження від приватизації державного майна	8 000,0	8 000,0	5 000,0
<i>Загальний фонд</i>	8 000,0	8 000,0	5 000,0
<i>Спеціальний фонд</i>			
Фінансування за активними операціями	2 216,6	2 214,6	2 214,6
<i>Загальний фонд</i>			
<i>Спеціальний фонд</i>	2 216,6	2 214,6	2 214,6
Загальне фінансування	188 006,0	179 838,0	179 595,9

Можливі джерела фінансування [6]

Внутрішні джерела фінансування	Доступні інструменти (не вичерпно)
Ринкові цінні папери	ОВДП
Зовнішні джерела фінансування	Доступні інструменти (не вичерпно)
Світовий банк	Кредит/позика
Європейський Банк Реконструкції та Розвитку	Кредит/позика
Європейський Інвестиційний Банк	Кредит/позика

Зовнішні джерела фінансування	Доступні інструменти (не вичерпно)
Європейський Союз	Кредит/позика (макрофінансова допомога)
Двосторонні кредити	Кредит/позика
Міжнародний валютний фонд	Кредит/позика (в рамках програми Stand-by/EFF)
Комерційні / напівпільгові кредити	Кредит/позика
Ринкові цінні папери	ОЗДП

Форми фінансової звітності в Україні

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
		01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ	
Територія _____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД	
Середня кількість працівників ¹ _____		
Адреса, телефон _____		
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знаку (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)		
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):		
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку		
за міжнародними стандартами фінансової звітності		

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		

Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Пасив			
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий:			
прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

**Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 20__ р.**

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	()	()
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	()	()
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на:	3345	()	()

Викуп власних акцій			
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	()	()
Інші платежі	3390	()	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 20__ р.

Форма № 3-н Код за ДКУД 1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X

Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								
Чистий	4100								

прибуток (збиток) за звітний період									
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зарєєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж вкуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання вкуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

План рахунків бухгалтерського обліку

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291

(у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591)

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

28 грудня 2011 р. за № 1557/20295

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво ¹	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Каса	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності

39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Статутний капітал	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження ²	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації ³	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
75	Надзвичайні доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальнопромислові витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності

95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
99	Надзвичайні витрати	Усі види діяльності
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності