

DOI: 10.31319/2709-2879.2023iss1(6).283022pp126-134  
УДК 657.1

**Хмелюк А.В.**, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та обліку  
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське  
ORCID ID: 0000-0001-7367-4928  
e-mail: dstukhmelyuk@gmail.com  
**Гудзь А.Ю.**, здобувач групи ОП-22-1м  
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське  
e-mail: Gydza@gmail.com

**Khmelyuk Alona**, PhD in Economist, Associate Professor, Department of Finance and Accounting  
Dnepro State Technical University  
ORCID ID: 0000-0001-7367-4928  
e-mail: dstukhmelyuk@gmail.com  
**Hudz Alina**, winner of the group OP-22-1m  
Dnipro State Technical University  
e-mail: Gydza@gmail.com

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ГУ ДСНС УКРАЇНИ

### ORGANISATION OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF THE USE OF BUDGETARY FUNDS BY THE UKRAINIAN SSNS

*У роботі здійснено узагальнення та обґрунтування методологічних питань щодо удосконалення організації облікового процесу бюджетних установ та здійснено аналіз використання бюджетних коштів в умовах невизначеності (воєнного стану). За матеріалами достовірної бухгалтерської та фінансової звітності І Державного пожежно-рятувального загону ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області визначені методологічні підходи облікового відображення обмінних та необмінних операцій. Проаналізовані основні принципи організації обліку та елементи формування облікової політики стратегічної бюджетної установи. Оцінена форма обліку як локально уніфікована (автоматизована) та представлені реєстри обліку, їх спосіб формування. Дослідження регламентування облікового відображення бухгалтерських записів, надало змогу виділити певні особливості в частині нормативно-законодавчого підпорядкування. Зокрема акцентовано, що Методологічна рада з бухгалтерського обліку у МВС України сприяє забезпеченню єдиних методологічних підходів з питань організації облікового процесу. Встановлено, що формування бухгалтерських записів в установі здійснюється на основі Робочого плану рахунків, який формується із збереженням класів рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Доведено, що локальна автоматизація облікового відображення всіх господарських операцій, сприяє здійсненню контролю за використанням бюджетних коштів та сприяє впровадженню єдиних методологічних принципів обліку. За даними достовірної фінансової звітності бюджетної установи здійснено аналіз динамічних змін структури видатків за елементами витрат за обмінними операціями. Отримані результати аналізу спонукали до здійснення прогнозних розрахунків обсягу видатків на короткостроковий термін – один рік.*

*У роботі розроблені методичні підходи щодо здійснення прогнозних розрахунків. Доведено неможливість використання трендових рівнянь як основного методу прогнозування економічних явищ в умовах невизначеності (воєнного стану). Представлено алгоритм прогнозування обсягу видатків на основі використання темпу прискорення динаміки в якості мультиплікатору. Методику розрахунку в процесі дослідження використано та здійснено прогнозування видатків на наступний звітний період. Запропоновано застосування отриманих*

результатів в якості розрахунку плану асигнувань установи на наступний звітний період в умовах невизначеності (військового стану).

**Ключові слова:** бюджетна установа, видатки, обмінні операції, необмінні операції, темп прискорення, прогнозування, план асигнувань.

*The article summarises and substantiates methodological issues related to improvement of the organisation of the accounting process of budgetary institutions and analyses the use of budgetary funds under conditions of uncertainty (martial law). Based on the materials of reliable accounting and financial statements of the 1st State Fire and Rescue Unit of the Main Directorate of the State Emergency Service of Ukraine in the Dnipro region, methodological approaches to accounting for exchange and non-exchange transactions are determined. The basic principles of accounting organisation and elements of formation of the accounting policy of a strategic budgetary institution are analysed. The form of accounting as locally unified (automated) is evaluated and the accounting registers and their method of formation are presented. The study of the regulation of accounting records has made it possible to identify certain features in terms of regulatory and legislative subordination. In particular, it is emphasised that the Methodological Council on Accounting in the Ministry of Internal Affairs of Ukraine contributes to ensuring uniform methodological approaches to the organisation of the accounting process. It is established that the formation of accounting records in the institution is carried out on the basis of the Working Chart of Accounts, which is formed with the preservation of the account classes of the Chart of Accounts in the public sector. It has been proved that local automation of accounting for all business transactions facilitates control over the use of budgetary funds and promotes the introduction of uniform methodological accounting principles. Based on the reliable financial statements of a budgetary institution, an analysis of dynamic changes in the structure of expenditures by elements of expenditures on exchange operations is carried out. The results of the analysis led to forecasts of expenditures for a short-term period of one year.*

*The paper develops methodological approaches to forecasting calculations. It proves the impossibility of using trend equations as the main method of forecasting economic phenomena under conditions of uncertainty (martial law). An algorithm for forecasting the volume of expenditures based on the use of the rate of acceleration of dynamics as a multiplier is presented. The methodology of calculation was used in the course of the study and the forecasting of expenditures for the next reporting period was carried out. It is proposed to apply the obtained results as a calculation of the institution's allocation plan for the next reporting period under conditions of uncertainty (martial law).*

**Key words:** budgetary institution, expenditures, exchange transactions, non-exchange transactions, acceleration rate, forecasting, appropriation plan.

### **JEL classification:** H83

**Постановка проблеми.** Законодавчо закріплено Бюджетним кодексом України, пунктом 12 статті 2, що «...під бюджетними установами розуміють органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету... бюджетні установи є неприбутковими» [1]. Діяльність і функціонування бюджетних установ передбачає одночасно організацію та ведення обліку та підпорядкування, відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Так, статтею 3 акцентовано, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку для будь-якого підприємства [2].

Звичайно, бухгалтерський облік бюджетних установ суттєво відрізняється від обліку господарської діяльності, яка в свою чергу визначається їх функціональним призначенням: одержання прибутку. Тоді як метою створення бюджетного органу є забезпечення конституційних прав громадян на охорону здоров'я, освіту, науку та культурні потреби. Діяльність цих установ (організацій) повністю утримується за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. Тому не повинно виникати проблеми організації обліку в установі як

системи збору, обробки та підготовки інформації про господарську діяльність з метою забезпечення повного контролю за використанням бюджетних коштів.

Проте сучасний розвиток та функціонування бюджетних установ, організацій, особливо в умовах військового стану потребує нового практичного підходу до діяльності бюджетних установ з обмеженими бюджетними ресурсами. Виникають певні потреби щодо організації обліку й аналізу використання бюджетних коштів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблематикою організації обліку й аналізу коштів бюджетними установами переймалися провідні науковці як вітчизняні так і світові, в першу чергу це М.Т. Білуха, І. Горковенко, С.Ф. Голов, Р.Т. Джога, Л.Г.Кемарська, С.В. Свірко, О.О. Чечуліна та інші, але питання щодо облікового відображення використання бюджетних коштів в умовах невизначеності є не вивченими та не розробленими.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є узагальнення та обґрунтування методологічних питань щодо удосконалення організації облікового процесу бюджетних установ та здійснення аналізу використання бюджетних коштів в умовах невизначеності за достовірними даними бухгалтерської та фінансової звітності 1 Державного пожежно-рятувального загону ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Організація бухгалтерського обліку 1 Державного пожежно-рятувального загону ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області здійснюється відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV [2]. Відповідно до цього закону, затверджених національних положень бухгалтерського обліку для бюджетних установ, з метою забезпечення єдиних принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та звітності установи видають накази про організацію обліку, в яких містяться інструкції щодо облікової політики установи. По-перше, вони стосуються застосування робочих планів бухгалтерії. Ведення бухгалтерської роботи установи покладається на відділ бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, а ведення бухгалтерського обліку працівниками бухгалтерської служби регламентується робочими інструкціями. В даній установі облік ведеться в спеціалізованому програмному комплексі «ПЗ Бухгалтерія». Тому, з метою здійснення загальної оцінки стану організації обліку бюджетної установи проаналізуємо діючий Наказ №13 «Про облікову політику».

Отже, в установі основні принципи організації обліку та елементи облікової політики, облікові оцінки сформовано в «Положенні про облікову політику 1 Державного пожежно-рятувального загону Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Дніпропетровській області». Зокрема, зазначено, що особливості обліку окремих операцій здійснюються відповідно до рекомендацій, що розробляє Методологічна рада з бухгалтерського обліку МВС в установленому порядку. Тому, відмічено, що облікова політика враховує специфічні особливості установи та є елементом організації бухгалтерського обліку.

Для відображення господарських операцій в 1 ДПРЗ використовують Робочий план рахунків із використанням структури кодування аналітичних рахунків, розроблених Методологічною радою з бухгалтерського обліку у МВС (із збереженням класів рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі). Крім того, встановлено, що в 1 ДПРЗ використовується кореспонденція рахунків бухгалтерських записів з відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, яка не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а є розробленою та затвердженою Методологічною радою бухгалтерського обліку у МВС. Форма обліку досліджуваної установи автоматизована з використанням програмного забезпечення «Бухгалтерський облік та звітність. Бухгалтерія». У відповідності до Робочого плану рахунків здійснюються бухгалтерські записи автоматизовано. Робочий план рахунків бюджетної установи представлено на рис. 1. Формування бухгалтерських записів та Оборотно-сальдової відомості представлено на рис. 2.



господарські операції і результати діяльності, які необхідні для оперативного управління бюджетними призначеннями фінансовими і матеріальними ресурсами.

Відділення економіки і фінансів відповідно, в першу чергу, забезпечує ведення бухгалтерського обліку у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку і звітності.

По-друге, здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах Державної казначейської та здійсненням платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань. По-третє, забезпечує дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, які закуповуються за бюджетні кошти; достовірність та правильність оформлення інформації, включеної до реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань.

Функціонування бюджетної установи, будь-якої, в тому числі і досліджуваної передбачає певне кредитування бюджету в частині видатків та відповідно одержання доходів та понесення витрат від обмінних та необмінних операцій. В умовах миру для забезпечення видатків складається план асигнувань, який і є певним «бізнес-планом» бюджетної організації. Інша справа, в умовах воєнного стану, війни. На головне управління ДСНС України у Дніпропетровській області покладаються завдання щодо порятунку мирного населення, інколи ціною власного життя працівників. Тому з метою динамічної оцінки обсягу та структури видатків здійснено аналіз видатків установи (табл.1).

Таблиця 1. Динамічні зміни видатків за елементами витрат обмінних операцій 1 ДПРЗ ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області

Статті видатків	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Темпи зміни ланцюгові, %		К-т випередження динаміки, %
				2021 рік	2022 рік	
Витрати на оплату праці	31627849	54915162	195663576	73,63	256,30	348,10
Відрахування на соціальні заходи	5637428	9602154	35 322 766	70,33	267,86	380,87
Матеріальні витрати	1577880	3032923	7 212 199	92,22	137,80	149,43
Амортизація	2580490	4943073	8 578 298	91,56	73,54	80,32
Інші витрати	34361	145375	128 161	323,08	-11,84	-3,67
Всього	41458008	72638687	246 905 000	75,21	239,91	318,98

Джерело: особисті розрахунки авторів за даними Звіту про фінансові результати за період 2020-2022 рр.

Отже, оцінка динамічних змін видатків свідчить про їх прискорене зростання. Так, загальний обсяг видатків за повоєнний 2022 рік зріс на 239,91 % в порівнянні з 2021 роком, темп прискорення видатків склав 319 % та свідчить про трирівневе їх збільшення. Аналіз складу видатків свідчить про найбільш інтенсивне зростання витрат на оплату праці. Зокрема за даною статтею видатки збільшилися на 367,86 %, а темп їх прискорення є найвищим та складає 380,87 %. Серед статей видатків слід виділити матеріальні витрати. Їх обсяг збільшився на 137,8 % при рівні прискорення 149,43 %. Враховуючи результати аналізу можемо зробити висновки, що бюджетування даної установи направлено на її функціонування як однієї із стратегічних об'єктів та сприяє певному заохоченню з боку держави та відповідно страхуванню ризиків життя рятувальників. Структурні зрушення елементів витрат представлено на рис. 3.

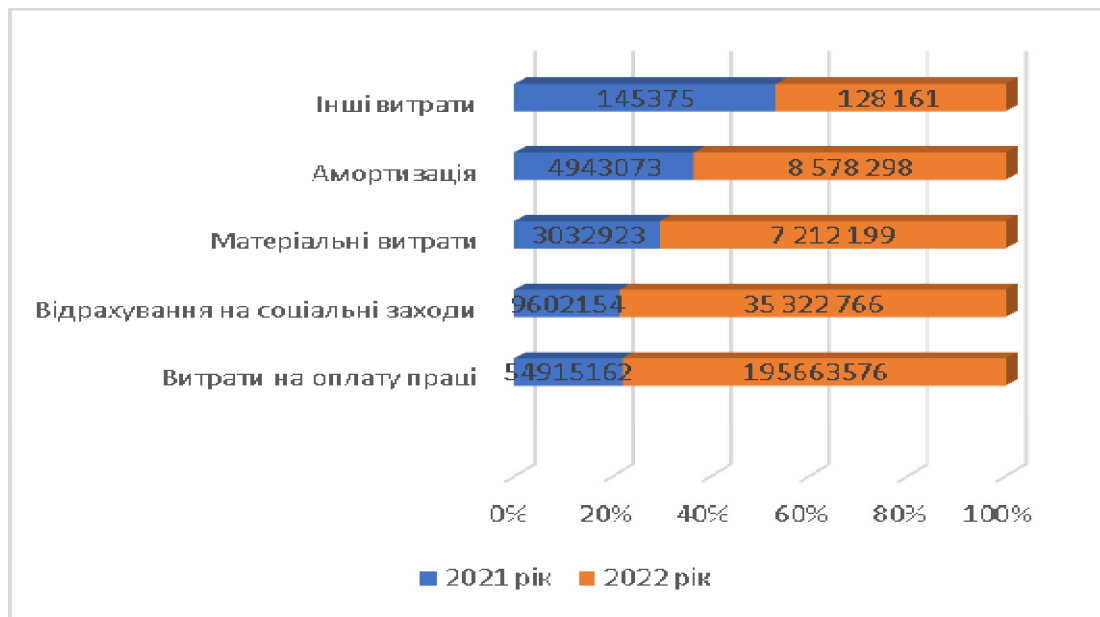


Рис. 3. Структурні зрушення складу витрат за елементами ДПЗ

Джерело: особисті розрахунки авторів за даними Звіту про фінансові результати за період 2021-2022 рр.

Динамічний аналіз структурних зрушень видатків бюджетної установи за елементами витрат дає змогу здійснити короткострокове їх прогнозування на період 1 рік. Таке прогнозування видатків надасть змогу скорегувати план асигнувань бюджетної установи, що особливо важливо в умовах війни та післявоєнний період.

Звичайно, існує багато методів прогнозування соціально-економічних явищ. Всі вони базуються на вивченні тенденцій динамічних змін та застосуванню трендового рівняння [5]. Такий вид прогнозування передбачає проходження як мінімум чотирьох етапів дослідження: від обґрунтування та вибору функціонального виду рівняння – перший етап (розв’язок параметрів рівняння та екстраполяція тренду) до оцінки адекватності відповідної функції тренду – заключний етап.

На нашу думку, даний вид прогнозування доцільно застосовувати в мирні періоди життя. Так як, за основу розрахунку тренду маємо взяти тривалу динаміку. В умовах війни такі розрахунки, є недоречними та необґрунтованими. Тому ми пропонуємо використати коефіцієнт динамічних змін та спрогнозувати рівень видатків на короткострокову перспективу – 1 рік (табл. 2, рис. 4).

Таблиця 2. Прогнозування обсягу видатків 1 ДПЗ ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області

Статті видатків	2020 р., грн.	2021 р., грн.	2022 р., грн.	Темпи зміни ланцюгові, %		К-т випередження динаміки, %	Прогноз на 2023 рік, грн.
				2021 рік	2022 рік		
Витрати на оплату праці	31627849	54915162	195663576	73,63	256,30	348,10	681100977
Відрахування на соціальні заходи	5637428	9602154	35322766	70,33	267,86	380,87	134534963
Матеріальні витрати	1577880	3032923	7212199	92,22	137,80	149,43	10777189,3
Амортизація	2580490	4943073	8578298	91,56	73,54	80,32	6890496,35
Інші витрати	34361	145375	128161	323,08	-11,84	-3,67	-4697,167
Всього	41458008	72638687	246905000	75,21	239,91	318,98	787586394

Джерело: особисті розрахунки авторів за даними Звіту про фінансові результати за період 2020-2022рр.

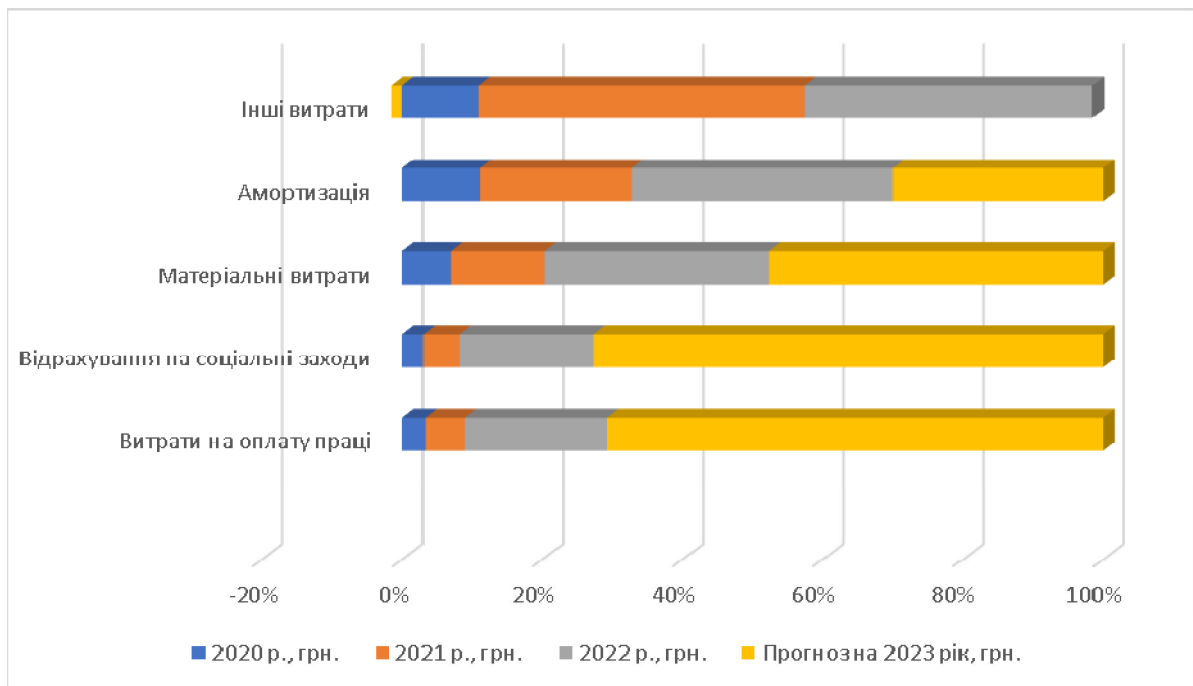


Рис. 4. Обсяг прогнозних видатків за елементами витрат на 2023 рік 1 ДПРЗ ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області

Джерело: особисті розрахунки авторів за даними Звіту про фінансові результати за період 2020-2022рр.

Дійшли висновку, що з метою елімінування ризиків щодо функціонування бюджетних стратегічних установ необхідно здійснювати короткострокове прогнозування видатків за елементами витрат організації за обмінними операціями. Такий підхід має забезпечити діяльність стратегічної установи в період війни та післявоєнний період.

**Висновки.** Узагальнення та обґрунтування методологічних підходів щодо удосконалення організації облікового процесу бюджетних установ та здійснення аналізу динамічних змін структури видатків за елементами витрат надало змогу виокремити основні проблеми функціонування бюджетних стратегічних установ в умовах війни. Поетапне вивчення облікового відображення господарських операцій здійснено на основі вивчення основних принципів організації обліку та облікової політики 1 ДПРЗ ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області. Такий підхід надав змогу встановити елементи облікової політики установи та регламентування облікового процесу в частині підпорядкування МВС України. Зокрема, встановлена форма обліку установи, вивчено особливості формування бухгалтерських записів на основі Робочого плану рахунків, який формує Методологічна рада з бухгалтерського обліку у МВС із збереженням класів рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Акцентовано, що локальна автоматизація облікового відображення всіх господарських операцій, сприяє здійсненню контролю за використанням бюджетних коштів та сприяє впровадженню єдиних методологічних принципів обліку. Такий підхід, на нашу думку є об'єктивно необхідним в мирні дні, а в період воєнного стану просто має бути обов'язковим.

В результаті здійснення аналізу динамічних змін структури видатків за елементами витрат за обмінними операціями бюджетної стратегічної установи за період 2020-2022 р.р. оцінили динамічні темпи зростання за окремими елементами витрат. Такі динамічні зростання є необхідною умовою функціонування бюджетної установи 1 ДПРЗ ГУ ДСНС України у Дніпропетровській області в період війни. Аналіз структурних динамічних коливань спонукав до здійснення прогнозу щодо обсягів видатків на короткостроковий період – один рік.

Доведено та теоретично обґрунтовано недоцільність, в даному випадку застосування трендових рівнянь з метою здійснення екстраполяції видатків. Акцентовано на можливості

використання в якості індексу прогнозування обсягу видатків темп прискорення динаміки за два попередні періоди.

Заключним та результативним етапом проведеного дослідження є розрахунок прогнозних значень видатків бюджетної установи за елементами витрат за обмінними операціями. Використання темпу прискорення динаміки в якості мультиплікатору, на нашу думку, надасть змогу здійснити прогнозування видатків на наступний звітний період. Що в свою чергу забезпечить ефективний план асигнувань установи, в тому числі і стратегічної.

### Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 24.03.2023)
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/show/996-14> (дата звернення 24.03.2023)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 25.03.2023)
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 25.03.2023)
5. Єріна А.М., Пальян З.О. Статистика: підручник. К.: КНЕУ, 2010. 351 с.
6. Заросило А.П. Застосування методів управлінського аналізу в діяльності бюджетних установ. Науковий вісник Херсонського державного університету. Херсон, 2016. (№ 20). С. 176–180. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2016\\_20%281%29\\_\\_44](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_20%281%29__44).
7. Хмелюк А.В., Ломонос О.Ю., Фабриченко Т.В. Аналіз діяльності неприбуткових організацій: методологічний аспект. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2018. Випуск 28, № 4. С. 69-77.
8. Хмелюк А., Рукавіцина Н. Організація обліку та розподіл загальнопромислових витрат на державних підприємствах кримінально-виконавчої служби. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2020. Т.30. № 3. С. 212-219
9. Хмелюк А.В., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрямки реформування. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2020. Випуск 30. № 2. С. 112-119.
10. Хмелюк А.В., Антонова Ю. Управління витратами та методи калькулювання собівартості послуг з подачі води державних підприємств. *Економічний аналіз: збірник наукових праць*. Тернопіль. 2021. Випуск 31. № 3. С. 206-213.

### References

- [1] The Budget Code of Ukraine (2010) dated 08.07.2010, No. 2456-VI. Available at: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (accessed 24. March 2023).
- [2] The Law of Ukraine On Accounting and Financial Reporting in Ukraine (1999) dated 16.07.1999, No. 996. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/show/996-14> (accessed 24 March 2023).
- [3] National Public Sector Accounting Standards 124 "Revenues" (2010) dated 24.12.2010, No. 1629. Available at: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (accessed 25. March 2023).
- [4] National Public accounting (public accounting) standard in public sector 135 "Expenses" (2012) dated 18.05.2012, No. 568. Available at: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (accessed 25. March 2023).
- [5] Yerina A.M. (2010) *Statystyka* [Statistics: textbook]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
- [6] Zarosylo A. (2016) *Zastosuvannia metodiv upravlinskoho analizu v diialnosti biudzhetnykh ustanov* [Application of methods of management analysis in the activities of budgetary institutions]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, no 20, pp. 176-180.



- [7] Khmeliuk A.V., Lomonos O.U., Fabrychenko T.V. (2018) Analiz diialnosti neprybutkovykh orhanizatsii: metodolohichni aspekt [Analysis of the activity of non-resource organizations: methodological spectrum]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 4, pp. 69-77.
- [8] Khmelyuk A Rukavitsina N. (2020) Orhanizatsiia obliku ta rozpodil zahalnovyrobnychykh vytratna na derzhavnykh pidpriemstvakh kryminalno-vykonavchoi sluzhby [The organization of accounting and distribution of general production costs at state enterprises of the penitentiary service]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 3, pp. 212-219.
- [9] Khmeliuk A.V., Donskykh N. (2020) Udoskonalennia bukhhalterskoho obliku v biudzhethnii sferi: perspektyvni napriamky reformuvannia [Improving Accounting in the Public Sector: Perspective Directions for Reform]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 2, pp. 112-119.
- [10] Khmeliuk A.V., Antonova Yu. (2021) Upravlinnia vytratamy ta metody kalkuliuvannia sobivartosti posluh z podachi vody derzhavnykh pidpriemstv [Cost management and methods of costing water supply services of public enterprises]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 3, pp. 206-213.