

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Фінансовий контроль і аналіз зобов'язань в установах державного сектору»

Студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Ткаченко Аліни
Ігорівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Шевченко Світлана
Олексіївна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
1.1. Економічна сутність та значення зобов'язань та їх місце в системі управління установою державного сектору	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика базової установи	10
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
2.1. Контроль первинної документації та документообороту по зобов'язаннях установ державного сектору	23
2.2. Облік як джерело контролю зобов'язань установ державного сектору	30
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
3.1. Інформаційна база та основні методи фінансового аналізу установ державного сектору	36
3.2. Методика аналізу зобов'язань установ державного сектору	42
Висновки	46
Список використаних джерел	49
Додатки	

ВСТУП

В процесі діяльності установ державного сектору активізуються їхні фінансові взаємовідносини з бюджетами різних рівнів, на основі яких здійснюється фінансування видаткової частини їх кошторису. Будучи джерелом формування та фінансування активів та видатків установ державного сектору, зобов'язання виконують важливу роль у організації їх роботи. Актуальність даної теми зумовлена тим, що для правильної та продуктивної роботи установи необхідно контролювати формування зобов'язань. Без контролю та аналізу неможливо встановити факти порушень фінансово-господарських операцій та можливі ризики від їх здійснення. Тому при проведенні перевірок формування та виконання кошторису також передбачає всебічний аналіз її зобов'язань.

Однією із характерних особливостей статутної діяльності установ державного сектору є те, що всі вони, як правило, фінансуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів. В умовах ринкових відносин особлива увага приділяється процесу бюджетного фінансування. Для забезпечення оперативного контролю органами Державної казначейської служби України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна інформація, яку отримують у процесі контролю виникнення та погашення зобов'язань установ державного сектору. Також аналітичні показники виникнення та погашення зобов'язань служать для проведення їх контролю з метою вибору ефективних методів бюджетного фінансування, уникнувши при цьому можливих ризиків.

Вище вказане вимагає конкретизації особливостей організації контролю та аналізу зобов'язань установ державного сектору, що зумовлює актуальність досліджуваної теми

Питанню контролю та аналізу зобов'язань установ державного сектору приділяли увагу такі вчені: А.І. Георгієва, А.О. Леушина, Т. В. Канєва, О.В. Кравченко, О.М. Крук, В.С. Кончатна, Н. І. Сушко, А.С. Шаповал тощо. Праці

названих вчених стали основою подальшого, докладнішого дослідження контролю та аналізу зобов'язань установ державного сектору, їх обліку та впливу відображення зобов'язань на порядок розподілу та використання бюджетних коштів, визначення проблем правильного та точного документування і формування пропозицій, щодо удосконалення фінансового забезпечення зобов'язань.

Метою роботи є дослідження особливостей контролю та аналізу зобов'язань установ державного сектору.

Досягнення мети дослідження передбачає вирішення таких завдань:

- навести узагальнення наукових підходів до визначення бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;
- охарактеризувати особливості здійснення контролю виникнення та погашення зобов'язань установ державного сектору;
- дослідити особливості аналізу зобов'язань установ державного сектору.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є сучасний стан та перспективи розвитку обліку та контролю зобов'язань установ державного сектору. Предметом дослідження є процес організації обліку та контролю зобов'язань в бюджетних установах.

Методи дослідження. Для здійснення поставлених завдань використано методи теоретичного аналізу літератури (вивчення і критичне опрацювання літературних джерел, періодичних видань, огляд нормативних документів), загальнонаукові методи (аналізу, синтезу, індукції, дедукції), традиційні способи обробки інформації (порівняння, графічний метод), дослідження та використання практичних даних базової установи.

В ході дослідження сучасного стану організації контролю обліку та аналізу зобов'язань було вивчено нормативно-законодавчі акти (закони, національні стандарти, накази та постанови), міжнародні стандарти, наукові статті, монографії вітчизняних і зарубіжних економістів з обліку й контролю зобов'язань установ державного сектору, а також фінансова звітність

Державної казначейської служби України та ГУ Державної казначейської служби України у місті Києві.

Наукова новизна дослідження полягає у розробці науково-практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю за зобов'язаннями.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені у випускній кваліфікаційній роботі пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності базової установи в процесі формування облікової політики, а також при веденні бухгалтерського обліку операцій з зобов'язаннями. Практичне впровадження даних рекомендацій дозволяє підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації та наукової обґрунтованості вибору елементів облікової політики стосовно операцій з зобов'язаннями, що у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в системі управління установою.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опублікована наукова стаття «Особливості контролю та аналізу зобов'язань установ державного сектору» у збірнику наукових праць «Фінансова система України» (2018 рік).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Економічна сутність та значення зобов'язань та їх місце в системі управління установою державного сектору

Правове поняття зобов'язання має декілька складових: зміст зобов'язання, суб'єкти зобов'язання та правовідносини між суб'єктами. Суб'єктом зобов'язання у цивільно-правових відносинах, може бути будь-яка юридична або фізична особа. Сторона, яка має право вимагати від іншої сторони виконання певної дії, називається кредитором, а сторона, яка зобов'язана виконати вимогу кредитора - боржником. Об'єктом майнових прав є майно, а об'єктом зобов'язального права виступає дія [2].

Як економічна категорія зобов'язання - це заборгованість, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [2].

Зобов'язання з фінансової точки зору передбачає обмін ресурсами, які мають грошовий вимір. Крім того, зобов'язання повинно бути локалізоване у часі, тобто повинен бути момент настання зобов'язання і період часу, бухгалтерському обліку протягом якого воно діє. При цьому зобов'язання повинно бути юридично обумовленим [5].

Згідно Бюджетного кодексу України [4] бюджетне зобов'язання - будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання" [37] визначає загальний зміст поняття зобов'язання установи державного сектору, під яким розуміється зобов'язання,

що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю.

Також наведеним нормативним документом передбачене визначення бюджетного фінансового зобов'язання, під яким розуміють зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства.

Розкриваючи зміст поняття зобов'язань установ державного сектору варто звернути увагу на трактування бюджетних фінансових зобов'язань різними науковцями. О.М. Крук, В.С. Кончатна [36] визначає, що зобов'язання - це вимоги, що оплачуються за рахунок активів чи коштів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань. А.І. Георгієва, А.О. Леушина [5] під зобов'язанням розуміє фінансові вимоги, які мають бути погашені протягом певного періоду з дати його виникнення. Сушко Н. І. [60] зазначає, що зобов'язання установ державного сектору - це вимоги, що задовольняються за рахунок бюджетних асигнувань або створення інших джерел фінансування державної установи.

Згідно Наказу № 309 Міністерства фінансів України „Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України” виокремлено такі види:

– зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет;

– бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства;

– фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет [43].

Такий поділ відповідає сучасній практиці обліку зобов'язань в бюджетних установах.

Також наведеним нормативним документом передбачене визначення бюджетного фінансового зобов'язання, під яким розуміють зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства.

В силу зобов'язання одна особа (боржник) повинна здійснити на користь іншої особи (кредитора) певну дію: передати майно, виконати роботу, заплатити кошти, або утриматись від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його зобов'язань [59].

На думку А.І. Георгієва та А.О. Леушина зобов'язання є вільно укладеною згодою між двома чи більше сторонами для здійснення певної діяльності, що має економічну цілеспрямованість [5]. Зобов'язання важливі для підприємства, оскільки за їх допомогою відбувається обмін економічними цінностями. Вони є центром, навколо якого будуються ділові операції.

Розглянуті трактування носять суто юридичний характер і відповідають вимогам нормативно-правових актів, розкриваючи передають зміст категорії "зобов'язання" в будь-якій галузі права. Так, зобов'язання зі сплати податку до бюджету можна визначити як необхідність однієї особи (платника податків) перерахувати іншій особі (агентові держави) суму податку, обчислену відповідно до вимог норм податкового законодавства, а кредитор (агент держави) має право та обов'язок вимагати від боржника виконання його зобов'язань.

Зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються [4].

Отже, підсумовуючи вищенаведені підходи, можемо дати узагальнене наступне значення бюджетного фінансового зобов'язання: це фінансові вимоги кредиторів, які спрямовані до розпорядника бюджетних коштів з вимогою сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства. Погашення зобов'язань державної установи обов'язково призводить до зменшення його економічних вигод у майбутньому.

1.2. Організаційно-економічна характеристика базової установи

Державна казначейська служба України (Казначейство) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Державна казначейська служба України з метою організації своєї діяльності [46]:

- 1) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті Казначейства, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління;
- 2) здійснює добір кадрів в апарат Казначейства та на керівні посади в його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і працівників апарату Казначейства та його територіальних органів;
- 3) організовує планово-фінансову роботу в апараті Казначейства, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;
- 4) контролює діяльність територіальних органів Казначейства;
- 5) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, реалізацію державної політики стосовно державної таємниці та контроль за її збереженням в Казначействі, його територіальних органах.
- 6) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

7) організовує інформаційно-аналітичне забезпечення Казначейства та автоматизацію його діяльності;

Основні завдання Державної казначейської служби наведені на рис. 1.1:

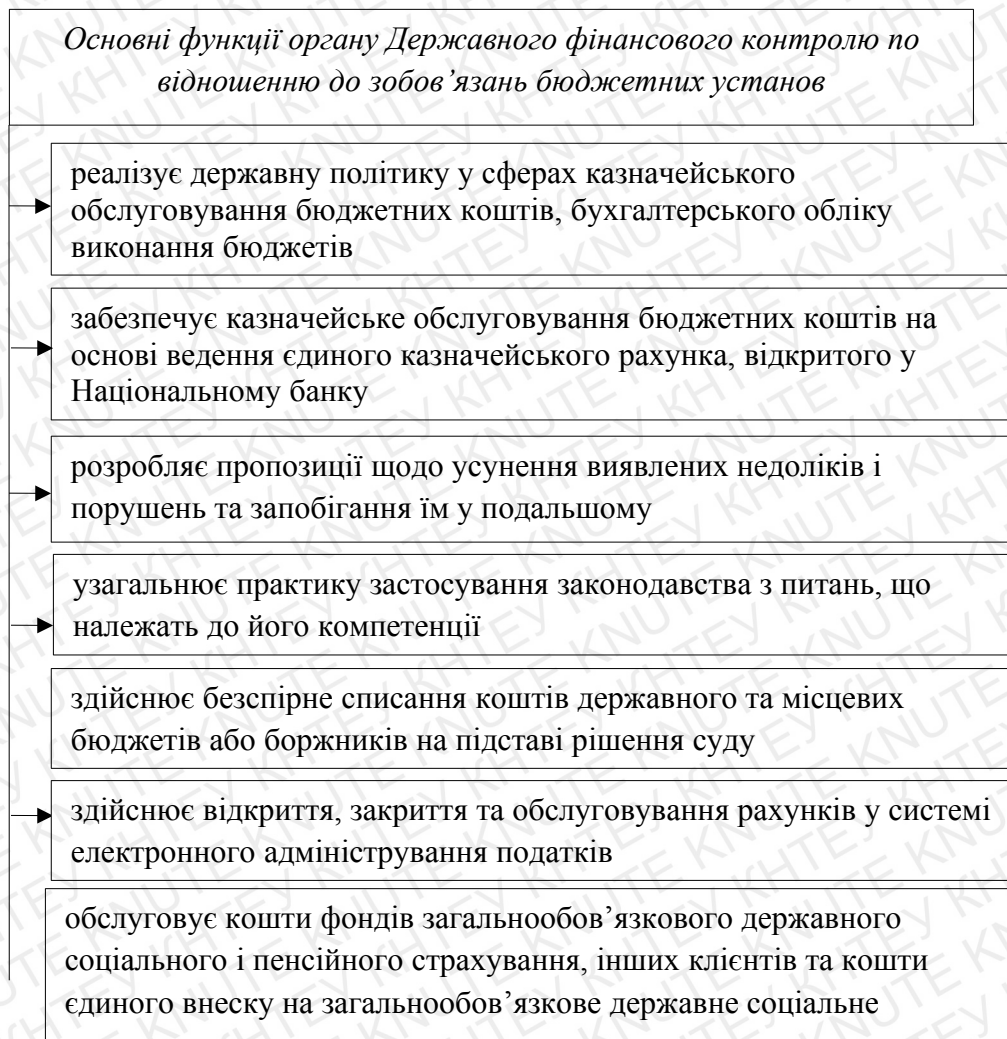


Рис. 1.1. Основні функції органу Державного фінансового контролю по відношенню до зобов'язань бюджетних установ [46].

ДКСУ здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи.

Базова установа, організаційно-економічна характеристика якої буде проводитися: Головне управління Державної казначейської служби України в м. Києві. Управління є територіальним органом Державної казначейської служби України.

Головне управління Казначейства згідно з Положенням про головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2011 року № 1280, виконують функції, аналогічні функціям центрального апарату Казначейства, що впливають з покладених на них завдань у межах відповідних територій. Головне управління казначейства м. Києва не виконує операцій, пов'язаних з реалізацією спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів, а також управління фінансовими ресурсами в іноземній валюті [47].

Головне управління Казначейства у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України, постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, дорученнями Прем'єр-міністра України, наказами Міністерства фінансів України, дорученнями Міністра фінансів України (далі – Міністр), його першого заступника та заступників, наказами Казначейства, дорученнями Голови Казначейства, актами Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування [47].

Основним завданням Головного управління Казначейства є реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів [47].

Головне управління Казначейства відповідно до покладених на нього завдань та в установленому законодавством порядку:

- узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, готує та вносить в установленому порядку пропозиції щодо його вдосконалення;
- здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів;

- здійснює відкриття і закриття рахунків в національній валюті, проводить операції на рахунках, формує та видає виписки з них;
- здійснює розподіл коштів між місцевими бюджетами, загальним та спеціальним фондами бюджету відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і їх перерахування відповідно до законодавства;
- здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- здійснює бюджетне відшкодування податку на додану вартість;
- проводить відповідні розрахунки між державним та місцевими бюджетами, між місцевими бюджетами, а також між учасниками бюджетного процесу та суб'єктами господарювання;
- формує та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і базу даних мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяг із розпису державного бюджету та зміни до нього, до місцевих фінансових органів – територіальний розподіл за міжбюджетними трансфертами та зміни до нього;
- здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- здійснює платежі за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до законодавства, в тому числі платежі, пов'язані з виконанням зобов'язань, взятих під державні та місцеві гарантії;
- перераховує міжбюджетні трансфери;
- забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів під час реалізації спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів;
- здійснює безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів або боржників на підставі рішення суду;

- здійснює безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів відповідно до Бюджетного кодексу України;
- обслуговує кошти фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, інших клієнтів та кошти єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- здійснює покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів;
- веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;
- встановлює графіки подання квартальної та річної зведеної бюджетної та фінансової звітності розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;
- зводить та складає звітність про виконання державного, місцевих та зведених місцевих бюджетів. Складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів;
- здійснює у межах повноважень, передбачених законом, контроль за:
 - веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

- дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів;
- дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;
- застосовує або здійснює заходи впливу за порушення бюджетного законодавства;
- здійснює операції з повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- здійснює інші повноваження, визначені законами України [47].

Структуру бюджетної установи наведено у Додатку А.

ГУ ДКСУ м. Києва очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за пропозицією Комісії з питань вищого корпусу державної служби. Комісія з питань вищого корпусу державної служби вносить на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції щодо кандидатури для призначення на посаду Голови Казначейства за результатами конкурсу відповідно до законодавства про державну службу.

Пропонуємо розглянути основні показники, які характеризують діяльність ГУ ДКСУ в м. Києві з позицій формування надходжень до місцевого бюджету м. Києва. Аналіз будемо проводити за даними Додатку Б.

У 2016 році загальний обсяг виконання бюджету ГУ ДКСУ за надходженнями в м. Києві склав 29489,5 млн.грн, в тому числі податкові надходження становили 28620,7 млн.грн, неподаткові надходження склали 867,6 млн.грн та доходи від операцій з капіталом – 1,2 млн.грн. У 2017 році обсяг доходів загального фонду ГУ ДКСУ збільшився на 469,0 млн.грн, в тому числі:

- податкові надходження зросли на 400,2 млн.грн або на 1,4%;
- неподаткові надходження зросли на 68,2 млн.грн або на 7,9%;
- доходи від операцій з капіталом збільшилися на 0,6 млн.грн або на 51,0%.

Таблиця 1.1

**Динаміка обсягу доходів загального фонду місцевого бюджету за 2016-2017
рр. головного управління Державної казначейської служби
України у м. Києві (млн.грн)**

Показники	Роки		Приріст	
	2016	2017	млн.гр н	%
<i>Податкові надходження:</i>	28620,7	29020,9	400,2	1,4
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	17361,7	17653,8	292,1	1,7
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	51,5	51,0	-0,5	-0,9
Внутрішні податки на товари та послуги	1659,5	1565,6	-93,9	-5,7
Місцеві податки	9548,0	9726,3	178,4	1,9
Інші податки та збори	0,0	24,2	24,2	
<i>Неподаткові надходження</i>	867,6	935,8	68,2	7,9
Доходи від власності та підприємницької діяльності	27,0	28,3	1,3	4,7
Інші неподаткові надходження	302,8	302,7	-0,1	0,0
<i>Доходи від операцій з капіталом</i>	1,2	1,8	0,6	51,0
<i>Усього</i>	29489,5	29958,5	469,0	1,6

*побудовано автором за даними Додатку Б

Динаміку структури надходжень ГУ ДКСУ м. Києва наведено у табл. 1.2:

Як свідчать дані табл. 1.2, у структурі надходжень до загального фонду місцевого бюджету головного управління Державної казначейської служби України у м. Києві найбільша частка припадала на податкові надходження – 97,1% у 2016 році та 96,9% у 2017 році. Неподаткові надходження складали усього 2,9-3,1%. Зростання частки неподаткових надходжень було зумовлено переважно збільшенням обсягів надходжень від адміністративних зборів та платежів, доходів від некомерційної господарської діяльності на 67,0 млн.грн або на 12,5%.

Таблиця 1.2

**Динаміка обсягу доходів загального фонду місцевого бюджету за
2016-2017 рр. головного управління Державної казначейської служби
України у м. Києві (%)**

Показники	Роки		Приріст
	2016	2017	%
<i>Податкові надходження:</i>	<i>97,1</i>	<i>96,9</i>	<i>-0,2</i>
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	58,9	58,9	0,1
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	0,2	0,2	0,0
Внутрішні податки на товари та послуги	5,6	5,2	-0,4
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	0,0	0,0	0,0
Місцеві податки	32,4	32,5	0,1
Інші податки та збори	0,0	0,1	0,1
<i>Неподаткові надходження</i>	<i>2,9</i>	<i>3,1</i>	<i>0,2</i>
Доходи від власності та підприємницької діяльності	0,1	0,1	0,0
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	1,8	2,0	0,2
Інші неподаткові надходження	1,0	1,0	0,0
<i>Доходи від операцій з капіталом</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>
Усього	100,0	100,0	0,0

*побудовано автором за даними Додатку Б

Варто також додатково розглянути відсоткову структуру податкових надходжень у 2016-2017 рр.

Як свідчать дані рис. 1.2, у структурі податкових надходжень бюджетної установи на податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості припадало 61%, на місцеві податки – 33%, на внутрішні податки на товари та послуги – 6%, на рентну плату за використання природних ресурсів – 0,2%.

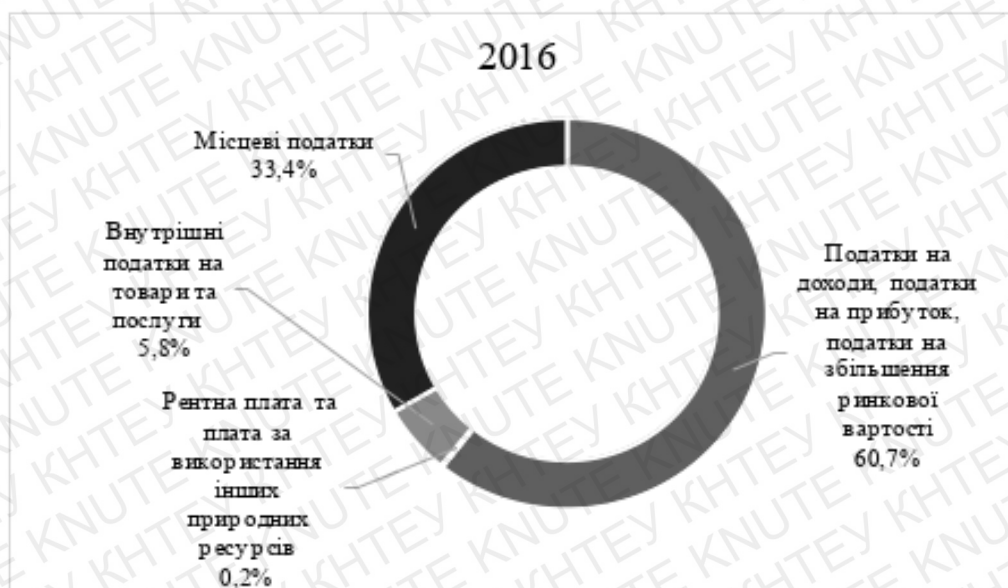


Рис. 1.2. Структура податкових надходжень до загального фонду ГУ ДКСУ у м. Києві у 2016 р., %

Як свідчать дані рис. 1.3, у структурі податкових надходжень бюджетної установи на податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості припадало 60,9%, на місцеві податки – 33,5%, на внутрішні податки на товари та послуги – 5,4%, на рентну плату за використання природних ресурсів – 0,2%.

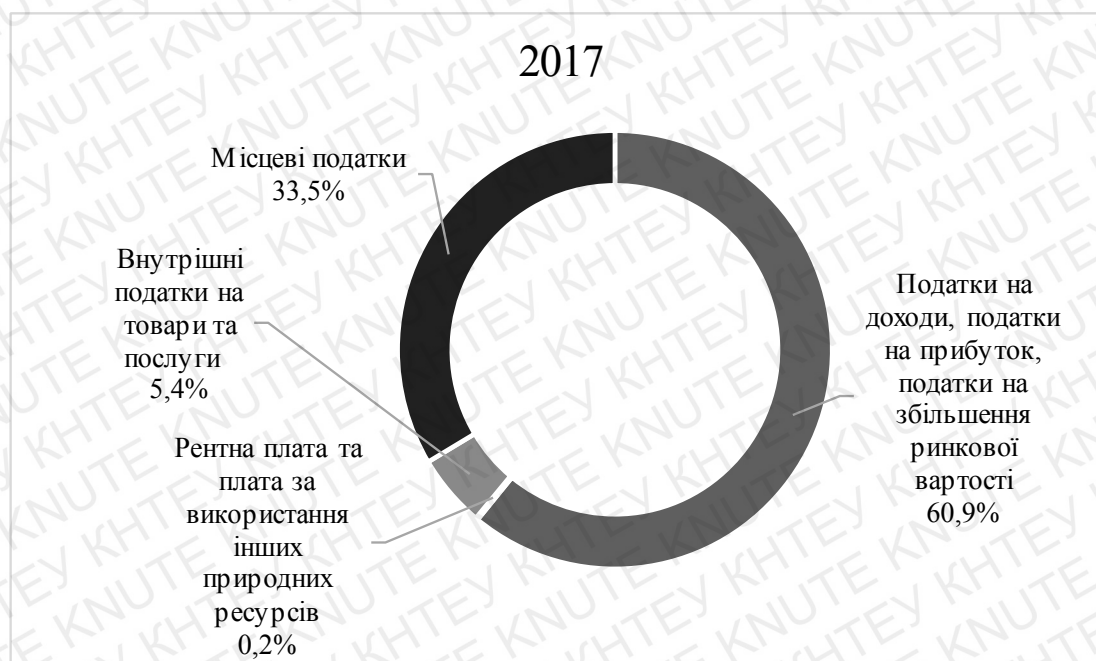


Рис. 1.3. Структура податкових надходжень до загального фонду ГУ ДКСУ у м. Києві у 2017 р., %

Динаміку обсягу надходжень видатків ГУ ДКСУ М. КИЄВА наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Динаміка обсягу видатків ГУ ДКСУ М. КИЄВА за 2016-2017 рр.

Показники	Роки, млн.грн		Приріст	
	2016	2017	млн.грн	%
Заробітна плата	47,3	50,0	2,6	5,5
Нарахування на оплату праці	14,9	15,8	0,9	5,8
Видатки на відрядження	4,3	5,1	0,8	18,6
Оплата комунальних послуг	3,9	4,7	0,8	20,5
Інші видатки	15,3	20,1	4,8	31,4
Разом видатки	85,7	95,6	9,9	11,5

Як свідчать дані табл. 1.3, загальний обсяг видатків у 2017 році порівняно з 2016-м роком збільшився за рахунок зростання обсягу фінансування заробітної плати на 2,6 млн.грн. та обсягу нарахувань на заробітну плату на 0,9 млн.грн. Обсяг видатків бюджетної установи на відрядження збільшився на 0,8 млн.грн або на 18,6%. Зростання обсягу видатків на оплату комунальних послуг становило 0,8 млн.грн або на 20,5%.

На рис. 1.4 наведено на структур видатків бюджетної установи:



Рис. 1.4. Структура фінансування видатків ГУ ДКСУ М. Києва за 2016-2017 рр., %

Як видно з рис. 1.4, у загальній структурі видатків основна питома вага припадала на заробітну плату і складала у 2016 році 55,2%, у 2017 році -52,2%. На видатки з нарахування на оплату праці припадало у 2016 році 17,4%, у 2017 році 16,5%. На інші видатки припадало у 2016 році 17,8% та 21,0% у 2017 році.

Проаналізуємо обсяги активів установи, динаміку яких наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Динаміка обсягу активів ГУ ДКСУ М. Києва за 2016-2017 рр. [60]

Показники	Станом на дату, тис.грн:			Абсолютний приріст, тис.грн		Відносний приріст, %	
	01.01. 2016	01.01. 2017	01.01. 2018	01.2016 -01.2017	01.2017 -01.2018	01.2016 -01.2017	01.2017 -01.2018
<i>Необоротні активи</i>	518246	517114	515165	-1132	-1949	-0,2	-0,4
в т.ч. основні засоби	264441	253614	252154	-10827	-1460	-4,1	-0,6
в т.ч. незавершене будівництво	242404	251497	248963	9093	-2534	3,8	-1,0
в т.ч. інші статті необоротних	11401	12003	14048	602	2045	5,3	17,0

активів							
Оборотні активи	63905	58736	57196	-5169	-1540	-8,1	-2,6
в т.ч. дебіторська заборгованість	33899	35688	34142	1789	-1546	5,3	-4,3
в т.ч. інші статті оборотних активів	30006	23048	23054	-6958	6	-23,2	0,0
Підсумок Балансу	582151	575850	572361	-6301	-3489	-1,1	-0,6

*за даними Додатку В

Як свідчать дані табл. 1.3, загальний обсяг активів бюджетної установи за 2016 рік зменшився на 6301 тис.грн, у тому числі обсяг необоротних активів знизився на 1132 тис.грн. або на 0,2%, обсяг оборотних активів знизився на 5169 тис.грн. або на 8,1%. В частині необоротних активів зниження відбувалось за такими статтями як «основні засоби» - на 10827 тис.грн. В частині оборотних активів зниження можна було спостерігати за такими статтями як «інші статті оборотних активів» (товарно-матеріальні запаси, розрахунки з постачальниками і підрядниками, тощо) – на 6958 тис.грн.

Обсяг активів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг необоротних активів знизився на 1949 тис.грн. або на 0,4%, обсяг оборотних активів знизився на 1540 тис.грн. або на 2,6%. В частині необоротних активів зниження відбувалось за такими статтями як «основні засоби» - на 1460 тис.грн. та «незавершене будівництво» - на 2534 тис.грн. В частині оборотних активів зниження можна було спостерігати за такими статтями як «дебіторська заборгованість» – на 1546 тис.грн.

Отже, у даному питанні було наведено організаційно-економічну характеристику бюджетної установи ГУ ДКСУ м. Києва. У 2016 році загальний обсяг виконання бюджету ГУ ДКСУ за надходженнями в м. Києві склав 29489,5 млн.грн, в тому числі податкові надходження становили 28620,7

млн.грн, неподаткові надходження склали 867,6 млн.грн та доходи від операцій з капіталом – 1,2 млн.грн. У 2017 році обсяг доходів загального фонду ГУ ДКСУ збільшився на 469,0 млн.грн, в тому числі: податкові надходження зросли на 400,2 млн.грн або на 1,4%; неподаткові надходження зросли на 68,2 млн.грн або на 7,9%; доходи від операцій з капіталом збільшилися на 0,6 млн.грн або на 51,0%. У структурі надходжень до загального фонду місцевого бюджету головного управління Державної казначейської служби України у м. Києві найбільша частка припадала на податкові надходження – 97,1% у 2016 році та 96,9% у 2017 році. Неподаткові надходження склали усього 2,9-3,1%. Зростання частки неподаткових надходжень було зумовлено переважно збільшенням обсягів надходжень від адміністративних зборів та платежів, доходів від некомерційної господарської діяльності на 67,0 млн.грн або на 12,5%. У загальній структурі видатків основна питома вага припадала на заробітну плату і складала у 2016 році 55,2%, у 2017 році -52,2%. На видатки з нарахування на оплату праці припадало у 2016 році 17,4%, у 2017 році 16,5%. На інші видатки припадало у 2016 році 17,8% та 21,0% у 2017 році. Обсяг активів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг необоротних активів знизився на 1949 тис.грн. або на 0,4%, обсяг оборотних активів знизився на 1540 тис.грн. або на 2,6%. В частині необоротних активів зниження відбувалось за такими статтями як «основні засоби» - на 1460 тис.грн. та «незавершене будівництво» - на 2534 тис.грн

РОЗДІЛ 2

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

2.1. Контроль первинної документації та документообороту по зобов'язаннях установ державного сектору

При здійсненні видатків (як поточних, так і капітальних) бюджетні установи вступають у взаємовідносини з іншими суб'єктами господарювання (фізичними та юридичними особами).

Такі взаємовідносини призводять до виникнення зобов'язань за платежами, що необхідні для повноцінного функціонування установи. Також в процесі виконання кошторисів бюджетних установ вони виступають платниками податків та зборів відповідно до законодавства. Щоб здійснювати видатки та платежі, розпоряднику бюджетних коштів необхідно взяти бюджетні зобов'язання.

Розглянемо зобов'язання бюджетних установ в бюджетному процесі виконання кошторису. Так, відповідно до ст. 46 Бюджетного кодексу до стадій бюджетного процесу належать взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань. При цьому розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), враховуючи необхідність виконання бюджетних

зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Державної казначейської служби України (далі – Казначейства).

За спеціальним фондом бюджету розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні фінансові зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами.

бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів обліковуються і контролюються органами на основі реєстрації зобов'язань в органах Казначейства.

Так, для реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (Додаток Г) за визначеною формою на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання.

За умови взяття бюджетного зобов'язання, за яким застосовується процедура закупівлі товарів, робіт і послуг, розпорядник бюджетних коштів подає з урахуванням законодавства у сфері закупівель до органу Казначейства Реєстр та документи, протягом 7 робочих днів з дати оприлюднення звіту про результати проведення процедури закупівлі у разі наявності в обліку органу Казначейства кошторису (плану використання бюджетних коштів) або протягом 7 робочих днів з дати взяття на облік органом Казначейства кошторису (плану використання бюджетних коштів).

За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги), у тому числі за бюджетними зобов'язаннями, у яких не

зазначаються суми, у Реєстрі суми проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах річних планових показників.

За довгостроковими бюджетними зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний період (довгострокові договори, більше одного року), суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного періоду на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

Документи, що підтверджують узяття зобов'язань наведені у табл.2.1.

Таблиця 2.1.

Документи, що підтверджують узяття зобов'язань [43]

Документи, що підтверджують узяття зобов'язань	Сума	Додаткові умови
Оригінали первинних документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку	Сума визначена первинними документами	У межах бюджетних асигнувань
Договір на надання послуг зв'язку, тепло- та енергопостачання тощо, зарплата, нарахування на зарплату	розрахункова	У межах планових асигнувань
Зовнішньоекономічний договір (контракт)	розрахункова	За курсом НБУ на дату подання реєстру
Довгострокові договори, термін дії яких перевищує 1 бюджетний рік	За плановими показниками	На підставі даних календарного плану

Слід зазначити, що при укладанні договорів необхідно дотримуватися чинних вимог. Предмет договору, включаючи номенклатуру, асортимент та кількість продукції (робіт, послуг), а також вимоги до їх якості.

- Чітко сформулювати предмет договору, що дозволить однозначно та правильно встановити КЕКВ, за яким слід реєструвати зобов'язання та в подальшому провадити їх оплату;
- Ціна договору. Це вимога законодавства. А для бюджетної установи сума договору має бути чітко визначена, так як необхідно вести облік узятих зобов'язань і не допускати виникнення зобов'язань понад кошторисне

призначення. В протилежному випадку може виникнути не бюджетна кредиторська заборгованість.

- Строк дії договору. Необхідно визначити період упродовж якого будуть існувати зобов'язання, що виникли згідно відповідного договору. Як правило, бюджетними установами укладаються договори строком до кінця року. На зобов'язання, що виникли у сторін до укладання господарського договору, умови укладеного договору не поширюються, якщо ним не передбачено інше. Таким чином, документи, які підтверджують виконання умов договору, не можуть бути датовані раніше віддати укладання договору. За винятком випадків передбачених умовами договору.

Важливим пунктом договору є умови оплати: попередня оплата або оплата за надані товари (роботи, послуги). Згідно Бюджетного кодексу попередня оплата може бути проведена лише у досить обмежених випадках. Але, якщо розпорядники бюджетних коштів відповідно чинного законодавства здійснюють попередню оплату, з їх боку доцільно передбачати відповідні штрафні санкції.

У договорі, особливо у тому, що укладений у результаті проведення торгів, необхідно також передбачити умови його змін, наприклад, зміну ціни або кількості товарів (робіт, послуг).

Усі зміни треба оформлювати додатковими угодами та подавати їх органам казначейства разом з договором. Інакше при оплаті зобов'язань у разі невідповідності наданих накладних умовам договору казначейство може повернути такі документи без проведення.

Працівники органів ДКСУ звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи. У разі відповідності даних зобов'язання засобами програмного забезпечення реєструються у Книзі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. За бюджетними зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми (договори про надання послуг зв'язку тощо), а також за заробітною платою, нарахуванням на заробітну плату у Реєстрі суми

проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах планових показників.

Для реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань зазначимо, що відповідно до Порядку № 309 розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати прийняття ними до виконання бюджетного фінансового зобов'язання, якщо інше не передбачено бюджетним зобов'язанням, подають до відповідного органу Казначейства Реєстр фінансових зобов'язань за визначеною формою на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях, а також оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання (Додаток Д).

Органи Державного казначейства України звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи на предмет відповідності даних, включених до Реєстру (Таблиця 1.4.).

Таблиця 1.4.

Періоди опрацювань підтвердних документів органами Державного казначейства [43]

Назва статті	Період опрацювання
1. За захищеними статтями, які не потребують проведення процедур закупівель	Протягом одного операційного дня
2. За захищеними статтями, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків)	До трьох операційних днів
3. За іншими поточними видатками, крім захищених	До трьох операційних днів
4. За капітальними видатками	До п'яти операційних днів

Після перевірки підтвердних документів органом Казначейства по одному примірнику Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань повертаються розпоряднику бюджетних коштів. Документи, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного

фінансового зобов'язання, повертаються розпоряднику з відміткою «zareestrovano ta vzyato na oblik».

У кінці бюджетного періоду розпорядники бюджетних коштів приводять zareestrovani budgetni zobov'язання za spetsialnim fondom u vidpovidnist iz faktichnymi nadkhodzhenniami do tshogo fondu.

Ne oplacheni v kintsi budgetnogo periodu budgetni finansovi zobov'язання rozporiadnykiv budgetnykh koshtiv, yaki buhli zareestrovani dlia zdийsнення poperednyoi oplati (vyplyati avansu), inshi budgetni finansovi zobov'язання, yaki ne є kreditor's'koiu zaborhovanistiu, budgetni zobov'язання ta budgetni finansovi zobov'язання odержувачiv budgetnykh koshtiv znimayutsya z obliku organami Kазначейства. Pro znyati z obliku budgetni zobov'язання ta budgetni finansovi zobov'язання organi Kазначейства povіdomlyayut rozporiadnykiv budgetnykh koshtiv.

Otzhе, z tochy zoru budgetnogo protsesu vykonannya koshchorysu zobov'язання rozporiadnykiv budgetnykh koshtiv pidlygayut reestratsii v organakh Kазначейства, yaki zdийsnyuyut kontrol ta oblik budgetnykh zobov'язan' ta budgetnykh finansovykh zobov'язan'. Kontrol za vzyatymi zobov'язаннями ta їх oplati pokladatsya v znachnii miri i na rozporiadnykiv budgetnykh koshtiv. Pri tshomu останні kontroluyut dotrimannya vymog budgetnogo kodeksu: suma vzyatykh zobov'язan' ne povynna perevyschuvaty sumu koshchorysnykh pryznachen' za vidpovidnymi napryamkami vydatkiv.

Органи Казначейства не реєструють:

а) зобов'язання у разі:

відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;

відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;

відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);

невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;

відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;

недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;

недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

б) фінансові зобов'язання у разі:

відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;

відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;

недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

За порушення бюджетного законодавства в частині порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань або несвоєчасну реєстрацію бюджетних

зобов'язань до розпорядників бюджетних коштів застосовуються заходи впливу відповідно до Бюджетного кодексу України.

Таким чином, бухгалтерський облік у бюджетних установах є одним із важливих галузевих обліків в Україні, а облік зобов'язань бюджетних установ є специфічним напрямом обліку, який по суті є методом контролю за розподілом бюджетних коштів та виконанням кошторису.

2.2 Облік як джерело контролю зобов'язань установ державного сектору

Інтеграція в Євросоюз і перехід на нові стандарти державних фінансів змінили напрями державної політики у сфері фінансового контролю за бюджетними коштами. Саме підвищення ефективності фінансового контролю має забезпечувати зміцнення в державі фінансово-бюджетної дисципліни.

Констатація фактів порушень, як це було раніше при здійсненні контролю бюджетних установ, не сприяє їх усуненню, необхідно аналізувати і виявляти обставини та причини, які є наслідком їх вчинення. Таким чином, виникла пряма необхідність щодо впровадження нових видів і методів контролю використання коштів бюджету з урахуванням зарубіжного досвіду.

На відміну від перевірок та ревізій зараз застосовуються такі види контролю, як аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, перевірка державних закупівель та інспектування.

Стан договірної і розрахункової дисципліни напряму залежать від раціональної і дієвої організації контролю за станом зобов'язань. Тому у контрольній діяльності перевірка розрахунково – кредитних операцій посідає одне з центральних місць.

Джерелами даних для перевірки розрахункових операцій є: дані різних рахунків, Книги «Журнал-головна», реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, первинних документів, договорів та нормативних документів. Крім того, можна використати дані бухгалтерської та податкової звітності і нормативної бази з питань оподаткування, правові акти цивільно-процесуального характеру.

Для подальшого зниження рівня правопорушень у бюджетній сфері й ощадливого управління зобов'язаннями бюджетних установ необхідно:

- здійснювати перехід до аудиту ефективності діяльності бюджетних установ;
- активізувати діяльність щодо формування дієвої системи державного внутрішнього контролю, яка б сприяла вирішенню проблем ефективного управління та використання обмежених фінансових ресурсів;
- розробити рекомендації щодо пріоритетності використання методів контролю при здійсненні аудиту й інспектування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;
- розробити методику визначення та обґрунтування можливого рівня ризиків при здійсненні аудиту фінансово-господарських операцій;
- розробити та запровадити механізм управління ризиками фінансово-господарських операцій;
- на законодавчому рівні прийняти рекомендації та вимоги до здійснення внутрішньогосподарського контролю з боку керівників бюджетних установ;
- сформувати базу даних, що містить інформацію про структуру, функції та фінансово-господарські операції бюджетних установ;
- запровадити методику оцінки роботи державних аудиторів та відповідальність аудиторів за якість аудиторських процедур;

- забезпечити широке висвітлення в засобах масової інформації результатів контрольних заходів, що проводяться органами державної фінансової інспекції, і рішень, прийнятих щодо осіб, винних у порушенні фінансово-бюджетного законодавства.

- удосконалити форми і методи співпраці органів державної фінансової інспекції з іншими органами контролю.

Перевіркою договорів в базовій установі встановлено повну їх наявність та правильність оформлення. Своєчасність виконання зобов'язань передбачена умовами договорів купівлі-продажу, порушення яких в основному виникає у зв'язку з низькою платоспроможністю контрагентів в даному періоді.

Діючим законодавством передбачено граничний строк виконання зобов'язань по розрахунках за договорами, який дорівнює 90 днів з моменту фактичного отримання товарів (робіт, послуг).

Реальність бухгалтерського балансу може бути забезпечена тільки після ретельної перевірки (інвентаризації) всіх його статей, тому перевірка розпочинається з аналізу результатів інвентаризації кредиторської заборгованості.

Під час контролю розрахунків з покупцями і замовниками за рахунком 2113 „Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги” ретельно перевіряються операції за дебетом цього рахунку, де відображена вартість реалізації товарів, наданих послуг, виконаних робіт, яка включає податок на додану вартість та інші податки і збори, що підлягають перерахуванню до бюджету і включені у вартість реалізації.

Всі ці операції підлягали ретельному вивченню при перевірці розрахунків: їх законність, правильність відображення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та економічна доцільність. Відхилень та помилок у арифметичних розрахунках встановлено не було.

Кореспонденції з обліку зобов'язань за розрахунками з дебіторами на базовій установі

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.Перераховано постачальникам передоплату за матеріальні цінності, роботи та послуги за рахунок коштів загального фонду	2113	2313
2.Перераховано постачальникам передоплату за матеріальні цінності, роботи та послуги за рахунок коштів спеціального фонду	2113	2313
3.Оприбутковані, раніш оплачені матеріальні цінності за рахунок коштів загального фонду	15,18	2113
4.Оприбутковані, раніш оплачені матеріальні цінності за рахунок коштів спеціального фонду	15,18	2113
5.Списані суми дебіторської заборгованості за якою минув строк позовної давності з дозволу керівника установи	8511	2113

Перевірка дотримання діючої кореспонденції рахунків щодо розрахунків з покупцями та замовниками дає можливість виявити помилки у відображенні розрахункових операцій та встановити факти умисного перекручення облікових даних з метою приховування зловживань.

Позиційним способом стосовно кожного покупця чи замовника і відповідного запису були зіставлені дані аналітичного обліку з наявними документами, які підтверджують ці записи.

Обліковуючи розрахунки з дебіторами, необхідно мати на увазі, що, попередня оплата дозволяється тільки у випадках, встановлених чинним законодавством. Відповідно до Постанови КМУ «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014р. №117 установи й організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету можуть здійснювати передоплату на визначений строк і тільки при закупівлі окремих видів товарів [44].

Щоб здійснити платежі з передоплати, бюджетні установи повинні подати до органу Держказначейства платіжні доручення та підтвердні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо). За умови проведення авансових платежів наступний платіж можливий

тільки після подання розпорядником бюджетних коштів органам Держказначейства документи, що підтверджують отримання товарів за договором, на підставі якого була здійснена передоплата.

Суми дебіторської заборгованості за якою минув строк позовної давності (на підставі доповідної записки головного бухгалтера) списують з дозволу керівника установи на результат виконання кошторису за загальним або спеціальним фондом. Списані суми заборгованості потрібно обліковувати на за балансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів» протягом 3 років. При цьому слід спостерігати за можливістю їх стягнення у разі зміні майнового стану боржника.

При перевірці зобов'язань особливу увагу необхідно звернути на причини виникнення кредиторської заборгованості, її зміну і суму залишків на початок місяця за весь ревізійний період, визначити її законність, достовірність реальність і правильність відображення цих операцій у регістрах синтетичного та аналітичного обліку за відповідними субрахунками, а також залишків заборгованості в балансі за відповідними рахунками.

Контролеру необхідно перевірити повноту перерахувань, а також проаналізувати проведені розрахунки, вивчити порядок відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Перевірці підлягає конкретно кожен вид платежу і кожна операція, пов'язана з виникненням кредиторської заборгованості.

Щодо сумнівної кредиторської заборгованості важливо встановити період знаходження справ, переданих на розгляд в арбітражний суд, причини затримки їх розгляду, вжиті заходи для винесення рішення за ними.

Для обліку зобов'язань, що виникають протягом звичайної діяльності бюджетних установ, новим Планом рахунків передбачені рахунки 6-го класу "Зобов'язання". Найбільше зобов'язань у бюджетних установ виникає за виконані роботи, за розрахунками з податків і платежів зі страхування, з оплати праці, за іншими операціями, за внутрішніми розрахунками. Розрахунки за товари з юридичними та фізичними особами (крім підзвітних осіб)

здійснюються після їх отримання, що встановлено пунктом 7 статтею 51 Бюджетного кодексу України

**Кореспонденції з обліку зобов'язань за розрахунками з кредиторами
на базовій установі**

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.Оприбутковані, неоплачені матеріальні цінності, за рахунок коштів загального фонду	15,18	6211
2.Оприбутковані, неоплачені матеріальні цінності, за рахунок коштів спеціального фонду	15,18	6211
3.Перераховано постачальникам оплату за одержані матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги	6211, 6415	2313
4.При переоцінці зобов'язань узятих в іноземній валюті при збільшенні валютного курсу:	8411	6211, 6415
5.При переоцінці зобов'язань узятих в іноземній валюті при зменшенні валютного курсу:	6211, 6415	8411
6.Списані суми кредиторської заборгованості за якою минув строк позовної давності	6415, 6211	7511
7. Списання сум депонентської заборгованості , строк позовної давності якої минув	6412	7511

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) списується установами щокварталу.

Комісія, призначена розпорядчим документом керівника установи, проводить інвентаризацію розрахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув.

Таким чином, при перевірці вихідної інформації аналізується достовірність розрахунків, зіставляються підсумки та визначається їх

відповідність бухгалтерським проведенням. Задля цього необхідно проаналізувати законність складання кожної бухгалтерської проводки.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Інформаційна база та основні методи фінансового аналізу установ державного сектору

Ефективне функціонування економіки країни неможливе без раціонального використання державних коштів. В зв'язку з цим все більшого значення набувають питання вивчення та оцінки діяльності організацій і установ, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Одним із засобів формалізації економічного аналізу є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка об'єднує питання організації аналізу та його інформаційного забезпечення.

Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, торкаються об'єктів, суб'єктів і методів аналізу.

Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу, а саме: вибір джерел інформації, інформаційне забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний об'єкт.

Отже, організаційно-інформаційна модель включає перелік та характеристику об'єктів та суб'єктів аналізу, показників, характеристику інформаційного забезпечення і методів обробки інформації, методичних прийомів узагальнення результатів аналізу.

Аналіз зобов'язань здійснюється у відповідності з організаційно-інформаційною моделлю аналізу.

Дана модель складається з п'яти взаємопов'язаних блоків:

I. Об'єкти і суб'єкти аналізу зобов'язань, що включає два підблоки:

1. Об'єкти аналізу зобов'язань - це безпосередньо вся сукупність зобов'язань, які має на балансі установа в цілому та за їх видами; фактори, що визначають зобов'язання, а також до об'єктів належать функції управління - планування, координація, мотивація, контроль.

2. Суб'єкти аналізу зобов'язань виступають у вигляді бухгалтерського відділу установи та його секторів, відділу статистики, контролю та аналізу, керівництва. Також в ролі суб'єктів може виступати Державне Казначейство України. Особливе значення як суб'єкт аналізу має Державна фіскальна служба (у випадках, якщо установа є платником податків).

II. Система показників складає другий блок організаційно - інформаційної моделі.

Для здійснення економічного аналізу використовують певні показники. Будь-який показник являє собою кількісну характеристику явищ, процесів, операцій у просторі і часі. Усі показники мають дві ознаки: розмірність та характеристика певного явища. Сукупність взаємопов'язаних показників, що характеризують господарську діяльність установи, яка здійснюється у визначених умовах, просторі і часі, являє собою систему показників. Використання системи показників забезпечує комплексний аналіз господарської діяльності установи.

Всі показники можна розподілити на:

□ вартісні та натуральні;

□ об'ємні та питомі;

□ абсолютні та відносні;

□ кількісні та якісні.

Будь-які показники конкретизуються у відповідності з об'єктами аналізу. Тому розглянемо, які показники необхідні для аналізу зобов'язань.

Отже, натуральні показники відображають об'єкт у різних фізичних одиницях вимірювання. Це, насамперед, обсяг зобов'язань по видам; кількість видів зобов'язань; тощо.

Серед вартісних показників, які відображають грошову оцінку об'єкта дослідження, слід виділити обсяг зобов'язань в цілому, по групам у грошовому вимірі.

В свою чергу вартісні та натуральні показники бувають абсолютними та відносними. Абсолютні відображають об'єкт у натуральних, вартісних чи питомих одиницях, а відносні - відображають вивчений об'єкт в процентах, коефіцієнтах, індексах.

Об'ємні показники являють собою первинне відображення вивчених господарських явищ і процесів з точки зору їх обсягу, складу і т.д.

Кількісні показники пов'язані зі зміною об'єктів, що аналізуються, і можуть бути виражені як у вартісних, так і в натуральних вимірниках.

Якісні показники відображають існуючі особливості окремих об'єктів і використовуються для відображення рівня розвитку явища. До них відносяться всі питомі та відносні показники.

III. Джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу зобов'язань об'єднуються в третій блок моделі.

Склад та якість інформації, яка залучається до аналізу, мають певну роль в забезпеченні дійовості аналізу зобов'язань. Аналіз не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію. Він базується на системі інформації, яка лежить в основі оптимальних управлінських рішень. Створення раціонального потоку інформації повинно спиратися на певні принципи, а саме:

- * виявлення інформаційних потреб і способів найбільш ефективного їх задоволення;
- * об'єктивність відображення процесів використання ресурсів установи;
- * єдність інформації, яка приходить з різних джерел, а також планових даних, усунення дублювання в первинній інформації;
- * оперативність інформації, яка забезпечується застосуванням нових засобів зв'язку;
- * можливе обмеження обсягу первинної інформації та підвищення коефіцієнту її використання.

Джерелами інформації для аналізу зобов'язань можуть бути:

- правові;
- планові;
- нормативно-довідкові джерела.

До правових джерел інформації відноситься законодавство України і директивні документи. Це, по-перше, Закони України, які регулюють господарську та фінансову діяльність установи, і, по-друге, постанови Кабінету міністрів України, накази Президента, листи Міністерств і відомств.

Нормативно-довідковими джерелами є збірники галузевих та відомчих документів, міжгалузевих нормативів, прейскуранти або прайс - листи.

Планові джерела включають кошторис установи та будь-які плани, що розробляються в установі чи за її межами (перспективні, поточні, оперативні), а також нормативні матеріали, проектні завдання тощо.

При проведенні аналізу зобов'язань базової установи були використані усі перелічені джерела інформації.

Інформаційним забезпеченням аналізу зобов'язань є:

- облікова (бухгалтерська і статистична) інформація;
- позаоблікова інформація;
- дані оперативного обліку.

Облікова інформація про зобов'язання знаходить своє відображення в формі №1 бухгалтерської звітності бюджетних установ - "Баланс". Слід

зауважити, що вся бухгалтерська облікова інформація отримується методами суцільного і безперервного спостереження, суворого документування і систематизації.

Особливе значення для отримання облікової інформації є застосування установою форм первинного обліку зобов'язань.

Акти ревізій, перевірок (в тому числі і перевірок податково фіскальної служби), накази керівників, доповідні і пояснювальні записки; технічна і технологічна документація; усна інформація членів колективу; матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями, постачальниками, користувачами - все це є позаобліковим джерелом інформації, що теж є дуже корисним для аналізу зобов'язань установи.

IV. Методи обробки економічної інформації являють собою четвертий блок організаційно-інформаційної моделі аналізу зобов'язань.

Для більш глибокого вивчення діяльності установи слід застосовувати певні технічні прийоми обробки даних, які характеризують об'єкт дослідження. Такими прийомами або методами є:

- економіко-логічні (традиційні);
- економіко-математичні методи.

Економіко-логічні прийоми знаходили застосування з моменту виникнення економічного аналізу як галузі спеціальних знань. Вони включають в себе такі методи, як порівняння, групування, середніх величин, графічний, деталізації, балансовий, індексний метод тощо.

Для аналізу зобов'язань найбільш частіше використовується метод елімінування, який включає в себе прийом ланцюгових підстановок, перерахунок планових показників, абсолютних різниць, відносні величини. Цей метод дозволяє виключити дію ряду факторів крім одного, вплив якого визначається.

Методом ланцюгових підстановок порівнюються фактичні показники з плановими, а різниця приймається за величину впливу відповідного фактору.

За допомогою перерахунку планового показника відбувається коригування його на процент виконання плану та з отриманої величини виключають величину планового показника.

Метод різниць передбачає визначення різниці між фактичними і плановими показниками і множення по кожному показнику на абсолютне значення іншого взаємозв'язаного з ним показника.

Методом відносних величин визначається різниця між окремими частковими показниками по процентному відношенню фактичних значень цих показників до планових, а процентні різниці множаться на основний показник по плану.

Балансовий метод відображає дві групи взаємопов'язаних та взаєморівноважених показників.

Економіко-логічні методи сприяють удосконаленню системи економічної інформації, інтенсифікації і підвищенню точності економічних розрахунків, поглибленню кількісного аналізу показників та вирішенню принципово нових економічних задач.

Порівняння полягає в співставленні явищ між собою і виявленні відхилень, які є об'єктом подальшого аналізу. Фактичні показники можуть порівнюватись з планом, з кращим (наприклад, порівняння показників декількох установ, які функціонують в однакових умовах), з минулим (аналіз даних у спів ставних показниках), з середнім, порівняння із зарубіжним досвідом.

Економіко-математичні прийоми виникли на підставі інтеграції економічної теорії та прикладної математики, інших математичних дисциплін. До таких методів можна віднести графічні методи, кореляційний та регресійний аналіз, лінійне програмування, матричні методи тощо.

IV. Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аналізу – п'ятий блок моделі.

Після завершення аналізу і отримання кінцевих результатів, потрібно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної

діяльності досліджуваної установи. Для цього потрібно скористатися наступним алгоритмом:

- ❶ систематизувати отримані дані;
- ❷ згрупувати за певними ознаками та узагальнити результати;
- ❸ кількісно обчислити невикористані можливості;
- ❹ кількісно обчислити резерви підвищення економічних показників;
- ❺ розробити варіанти економічно обґрунтованих заходів щодо підвищення фінансово-економічних результатів діяльності установи;
- ❻ прийняти управлінське рішення щодо вибору найкращого варіанту збільшення ефективності показників;
- ❼ забезпечити контроль за виконанням прийнятих рішень.

Розроблена організаційно-інформаційна модель висвітлює завдання стосовно аналізу зобов'язань, чітко окреслює межі дослідження та наводить джерела інформаційного забезпечення аналізу. Більш детальне висвітлення показників, що характеризують зобов'язання установи.

3.2. Методика аналізу зобов'язань установ державного сектору

Щоб здійснювати платежі з контрагентами, розпоряднику бюджетних коштів необхідно взяти бюджетні зобов'язання. У бухгалтерському обліку виникнення зобов'язань однієї сторони перед іншою відображається після здійснення однією із сторін дій, передбачених у договорі. Виникнення заборгованості пов'язане з тим, що майже ніколи не збігаються моменти виконання зустрічних зобов'язань.

Система аналізу дебіторської заборгованості передбачає контроль за наступними показниками: структурою дебіторської заборгованості за визначеними організацією ознаками (зокрема, за характером дебіторів, термінами несплати), час обороту дебіторської заборгованості, можливістю покращення схеми розрахунків з покупцями (споживачами), системою контролю за погашенням дебіторами своїх зобов'язань, принципом

нарахування резерву сумнівних та безнадійних боргів тощо.

Джерелом аналізу заборгованості для бюджетних установ є дані по заборгованості, які можна отримати з меморіальних ордерів №№ 1-8, 11, 15. Основним формами фінансової звітності для отримання інформації по дебіторській та кредиторській заборгованості є Ф№1 “Баланс”, Довідка до рахунку 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями” та Довідка до рахунку 71 “Доходи від реалізації продукції”, Ф№7 “Звіт про заборгованість бюджетних установ”.

Аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованості передбачає вивчення причин виникнення заборгованості. Для покращення фінансового стану організації необхідно:

- вивчити можливість залучення до кола споживачів (замовників) більш платоспроможних суб'єктів;
- передбачити штрафні санкції за прострочення в погашенні боргу та контролювати дотримання зазначених вимог дебіторами;
- оперативно виявляти прострочення в термінах оплати для з'ясування причин та їх наслідків в організації належного рівня господарської діяльності;
- не рідше 1 разу на рік інвентаризувати заборгованість (насамперед, дебіторську) шляхом зустрічного документального підтвердження боргових зобов'язань;
- вивчати постачальників на предмет ліквідності отриманих активів (ефективності отриманих послуг);
- аналізувати ціновий фактор формування вартості отриманих товарно-матеріальних цінностей (послуг) з подальшою його оптимізацією;
- своєчасно проводити списання дебіторської та кредиторської заборгованості по завершенню терміну позовної давності та здійснювати її належний позабалансовий облік.

Структурно-динамічний аналіз зобов'язань проводиться за даними аналітичного обліку по рахунках другого та шостого класів та передбачає:

- оцінку розміру та динаміки заборгованості за декілька звітних періодів;
- вивчення структури заборгованості за термінами виникнення з метою з'ясування стану розрахункової дисципліни.

Слід наголосити, що детально аналізується дебіторська та кредиторська заборгованість з метою прийняття поточних управлінських рішень, спрямованих на її скорочення, а також для застосування своєчасних заходів по стягненню сумнівної дебіторської заборгованості.

Таблиця 3.1.

**Стан дебіторської заборгованості ГУ ДКСУ м. Києва
за 2016-2017 рр. тис. грн.**

№ п/п	Показники	роки			Абсолютне відхилення	
		2016	2017	2018	2017-2016	2018-2017
1	Оборотні активи/ Фінансові активи	63905	58736	57196	-5169	-1540
2	Дебіторська заборгованість	33899	35688	34142	1789	-1546
3	Частка дебіторської заборгованості в оборотних активах/ фінансових активах	0,53	0,61	0,60	0,08	-0,01

На підставі аналізу даних таблиці 3.1 побудованої на матеріалах додатку В можна зробити висновок, що за досліджуваний період не відстежується чітка динаміка дебіторської заборгованості. На 01.01.2017р. в порівнянні з 01.01.2016 р. у відносному значенні зростає дебіторська заборгованість, а в наступному році зменшується на 1546 тис. грн.

Дослідивши частку дебіторської заборгованості в оборотних активах, можемо спостерігати, що в 2016 році ця частка становила 0,53, в 2017 – 0,61 та

в 2018 – 0,6, а це значить, що чим менша від одиниці частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі фінансових активів, тим краще це впливає на фінансову стійкість організації.

Важливим у процесі аналізу дебіторської заборгованості є контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованостей. Значне перевищення дебіторської заборгованості завжди створює загрозу фінансовій стійкості організації і робить необхідним залучення додаткових джерел фінансування.

Якість дебіторської заборгованості - це ймовірність її отримати в повній сумі. Для цього виявляють термін дебіторської заборгованості. Практика показує: чим більший термін дебіторської заборгованості, тим менша ймовірність її отримання. З цією метою аналізується вік дебіторської заборгованості.

Наявність сумнівної дебіторської заборгованості свідчить про нерациональну політику щодо надання відтермінування в розрахунках з покупцями (споживачами).

Необхідно приділяти увагу тій дебіторській заборгованості, яка буде повернута. З цією метою визначається процент повернення заборгованості. Важливим є вивчення якості ліквідності дебіторської заборгованості. Таку інформацію можна отримати, крім облікових реєстрів, в наступних форма звітності: фінансова звітність Ф№7 “Звіт про заборгованість бюджетних установ”.

Проведений аналіз кредиторської заборгованості показав, що стан кредиторської заборгованості у базовій установі є задовільним, розрахунки з кредиторами знаходяться у впорядкованому стані і носять системний характер. Протягом останніх років існує тенденція до скорочення обсягу цієї заборгованості та нормалізації розрахунків. Але слід зауважити, що погашення кредиторської заборгованості в повністю залежить від одержаних асигнувань з бюджету. І, оскільки, майже весь обсяг кредиторської заборгованості складається із боргів за комунальні послуги, то керівництву установи можна

спробувати вдатися до режиму економії.

Отже, стан кредиторської заборгованості багато в чому залежить від її стану. Кредиторська заборгованість – величина, якою можна управляти. Для цього потрібно реалізувати необхідні заходи по управлінню процесом зміни кредиторської заборгованості:

- 1) своєчасно виявляти недопустимі (прострочені, безнадійні) види кредиторської заборгованості;
- 2) контролювати стан розрахунків з різними кредиторами;
- 3) слідкувати за співвідношенням кредиторської заборгованості: значне перевищення кредиторської заборгованості спричиняє необхідність залучення додаткових джерел фінансування.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження питань обліку, аналізу та контролю зобов'язань можна зробити наступні висновки:

Бюджетні установи утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, є складовою частиною бюджетної системи України. Пріоритетною метою держави є забезпечення достойної якості життя громадян, а це є визначальним чинником економічного, соціального, трудового та морального потенціалу суспільства.

Провідні науковці визначають, що зобов'язання установ державного сектору - це вимоги, що задовольняються за рахунок бюджетних асигнувань або створення інших джерел фінансування державної установи. В силу зобов'язання одна особа (боржник) повинна здійснити на користь іншої особи (кредитора) певну дію: передати майно, виконати роботу, заплатити кошти, або утриматись від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його зобов'язань

Нормативним документом передбачене визначення бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання, під яким розуміють

зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства.

Головне управління Казначейства згідно з Положенням про головні управління Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2011 року № 1280, виконують функції, аналогічні функціям центрального апарату Казначейства, що впливають з покладених на них завдань у межах відповідних територій. Головне управління казначейства м. Києва не виконує операцій, пов'язаних з реалізацією спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів, а також управління фінансовими ресурсами в іноземній валюті. ГУ ДКСУ м. Києва очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за пропозицією Комісії з питань вищого корпусу державної служби. Комісія з питань вищого корпусу державної служби вносить на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції щодо кандидатури для призначення на посаду Голови Казначейства за результатами конкурсу відповідно до законодавства про державну службу.

У 2016 році загальний обсяг виконання бюджету ГУ ДКСУ за надходженнями в м. Києві склав 29489,5 млн.грн, в тому числі податкові надходження становили 28620,7 млн.грн, неподаткові надходження склали 867,6 млн.грн та доходи від операцій з капіталом – 1,2 млн.грн. У 2017 році обсяг доходів загального фонду ГУ ДКСУ збільшився на 469,0 млн.грн, в тому числі:

- податкові надходження зросли на 400,2 млн.грн або на 1,4%;
- неподаткові надходження зросли на 68,2 млн.грн або на 7,9%;
- доходи від операцій з капіталом збільшилися на 0,6 млн.грн або на 51,0%.

Первинний облік зобов'язань жорстко регламентований нормативними актами затвердженими Державним казначейством України. На базовій установі первинні документи з обліку зобов'язань ведуться згідно чинних вимог.

Бухгалтерський облік на базовій установі ведеться відповідно до законодавства, що регулює ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору в цілому, та обліку зобов'язань зокрема.

За міжнародною практикою аналізу виділяють три види аналізу зобов'язань. Структурний або вертикальний аналіз, сутність якого полягає у визначенні структури дебіторської та кредиторської заборгованості. За методикою такий аналіз є простим, його результати досить важливі. Горизонтальний аналіз – аналіз заборгованості в динаміці за ряд періодів з метою вивчення тенденцій розвитку організації, окремих показників діяльності.

Провівши аналіз питомої ваги дебіторської заборгованості у загальному обсязі оборотних активів установи, можна зробити висновок, що питома вага дебіторської заборгованості в фінансових (оборотних) активах займає приблизно 50-60%. Значення даного показника говорить про суттєве відволікання оборотних коштів установи, тим більше, що на звітну дату спостерігається збільшення даного показника. Тенденція росту як дебіторської, так і кредиторської заборгованості, що в умовах дефіциту бюджетних фінансових ресурсів спричиняє відволікання значних обсягів бюджетних коштів та негативно впливає на якість використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангеліна І.А. Система органів державного фінансового контролю і нагляду України: проблеми формування / Економічний часопис - XXI. - 2013. - № 11-12. - С. 95-98.
2. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст] : навч. посіб. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. - К. : КНЕУ, 2008. - 344 с.
3. Бунда О.М. Внутрішній контроль, як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи / О.М. Бунда, О.М. Гузенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналіз, 2016. - №1. – С. 3-19
4. Бюджетний кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. Георгієва А.І., та ін. Облік фінансування установ державного сектору / А.І. Георгієва, А.О. Леушина // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу, 2013. - №4. – С. 125-131
6. Германчук П.К. та ін. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит: Підручник / П.К. Германчук. - К.: АВТ, 2009.-346с.

7. Германчук П.К., та ін. Контроль і ревізія в бюджетних установах: Підручник / П.К. Германчук, О.І.Ворона, П.Г. Петрашко. - К.:АВТ, 2008.-325с.
8. Гордієнко Н.Г. Автоматизоване робоче місце ревізора: Опорний конспект лекцій / Н.Г. Гордієнко. - К.:Вц. КНТЕУ, 2010. – 132 с.
9. Гриневецький С.І. Підвищення ефективності вищої освіти і науки як дієвого чинника до інтеграції ЄС / С.І. Гриневецький // Освіта України. – 2011. - №18(514). – с.4-8
10. Гуцаленко В. С. Внутрішньогосподарський контроль: Підручник. / В.С. Гуцаленко, М.М. Коцупатрій, У.О. Марчук - .: Центр учбової літератури, 2014. - 495с.
11. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль / Л.В. Гуцаленко. – К.: ЦУЛ, 2010. – с. 384
12. Даниленко Г. Річна інвентаризація: порядок, етапи, документальне оформлення / Г. Даниленко // Бухгалтерія Бюджет. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buhbudget.com.ua/ua/journal/buhbudget/article/1611>
13. Дейкало Л. Є. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі / А. Ю. Чубак, Л. Є. Дейкало // Ефективна економіка, 2015. - № 3. – [електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3889>
14. Денисюк О. М. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної установи / О. М. Денисюк, І. А. Татунь // Матеріали 7-ї міжнар. наук.-практ. конф. - Том 3. Економіка. - ООД, 2011. - С. 32-34.
15. Державний фінансовий аудит: методологія та організація: монографія / Мних Є.В., Никонович М.О., Барабаш Н.С.; за ред.. Мниха Є.В. – К.:Київ.нац.торг.-екон.ун-т,2009.-319с.
16. Державні Фінанси: Підручник / Булгакова С.О., Барановська В.Г., Єрмошенко Л.В., Колодій О.Т., Кукурудз О.М., Пильтяй О.В., Стефанюк І.Б., Микитюк І.С., Чечуліна О.О; За ред.. Мазаракі А.А.: У 5т.-Т5. Державний фінансовий контроль.- К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2008. -303с.

17. Дніпрова Т. Добросовісність, відповідальність, достовірність - три базові цінності американської системи державного фінансового контролю / Т. Дніпрова, Т. Боровкова // Фінансовий контроль. - 2017. - № 5. - С. 13-17.
18. Дребот С. Європейський вектор у сфері перебудови системи державного фінансового контролю / С. Дребот // Фінансовий контроль. - 2015. - № 2. - С. 42-47.
19. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків установами державного сектору / [Електронний ресурс] Н. Ю. Єршова, Ю. Стребкова. - 2012. - Режим доступу: <http://www.kpi.kharkov.ua/>.
20. Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика / О.В. Заячківська. - Житомир, 2010.
21. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні / Х.І. Іваськевич // Економіка і суспільство, 2017. - №11. – С. 421-425
22. Канева Т.В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ : автореф. дис. ... канд. ек. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Канева. - Київ, 2002. - 21 с.
23. Ковтун Н.В. Удосконалення системи обліку та контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису / Н.В. Ковтун, Я.А. Шнуренко // Економіка: реалії часу, 2014. - №5. – С. 96-102
24. Контроль і ревізія. Підручник / під ред. к.е.н. доц. П.М.Майданевича, к.п.н. доц. Д.О.Лазаренко. – Саки: ПП «Підприємство Фенікс», 2011. – 320 с
25. Кравченко О.В. Зобов'язання установ державного сектору: теоретичні та облікові аспекти / О.В. Кравченко // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. - №5. – С. 102-108
26. Крук О. М., та ін. Аналіз кошторису видатків установ державного сектору / О.М. Крук, В.С. Кончатна // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії, 2016. - №3. – С.107-112

27. Лебединець Т.Л. Роль внутрішнього аудиту в запобіганні та виявленні шахрайства / Т.Л. Лебединець // Незалежний аудитор. - 2013. - № 7 (18). - С. 60-63.
28. Лучко М.Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, Н.М. Хорунжак. - Тернопіль, 2002. - 178 с.
29. Магурчак Т.П. Фінансовий контроль як функція системи управління / Т.П. Магурчак // Молодий вчений. - 2014. - № 11. - С. 70-75.
30. Максименко, І. Я. Особливості проведення інвентаризації як форми внутрішньогосподарського контролю в бюджетних установах [Текст] / І. Я. Максименко // Збірник наукових праць "Економічний простір" – Дніпропетровськ. – 2015. –№.103.– С. 167–175.
31. Максименко, І. Я. Особливості проведення інвентаризації як форми внутрішньогосподарського контролю в бюджетних установах [Текст] / І. Я. Максименко // Збірник наукових праць "Економічний простір" – Дніпропетровськ. – 2015. –№.103.– С. 167–175.
32. Матвійчук А. Відкритість використання публічних коштів / А. Матвійчук // Фінансовий контроль. - 2015. - № 4. - С. 18-21.
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21). Вплив змін валютних курсів: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_022
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні [...]: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051
35. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2016 № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>.

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання" [Текст]. - Кабінет Міністрів України, 2010. - № 1629. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>

38. Отенко І. П. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навч. посіб. / І. П. Отенко, О. Ю. Мішин, С. В Мішина. - Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. - 240 с.

39. Офіційний сайт Державного казначейства України <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/77170>

40. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливості його використання в Україні / В. Піхоцький // Економіст. - 2016. - № 1. - С. 31-34.

41. Піхоцький В. Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами держави / В. Піхоцький // Економіст. - 2014. - № 12. - С. 43-45.

42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

43. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів: Наказ МФУ від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

44. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова КМУ від 23.04.2014р. №117 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

45. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Кабінет Міністрів України; Постанова, Положення від 03.02.2016 №

43 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

46. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Кабінет Міністрів України; Постанова, Положення від 15.04.2015 № 215 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>

47. Про затвердження положень про територіальні органи Державної казначейської служби України: Кабінет Міністрів України; Постанова, Положення від 12.10.2011 № 1280 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1236-11>

48. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс]. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

49. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [Електронний ресурс]. Постанова Кабінету міністрів України від 22.01.1996 № 116 - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>

50. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 28.02.2002 № 228 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

51. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Мінфін України; Наказ, Порядок, Форма типового документа, від 08.09.2017 № 755 [електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>

52. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

53. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р [електронний ресурс] – режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249797370>

54. Роменська К.М. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та його удосконалення / К.М.Роменська // Гроші, фінанси і кредит, 2017. - №16. – С. 782-786

55. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія / В.Ф. Піхоцький. - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. - 336 с.

56. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія / О.А. Шевчук. - Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. - 378 с.

57. Снісар О.О. Інвентаризація як метод внутрішнього контролю паливно-мастильних матеріалів/ О. О. Снісар // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2012.- №1 (59) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/75/11517-inventarizaciya-yak-metodvnutrishnogokontrolyu-palivno-mastilnix-materialiv.html>.

58. Суркова Ю. Фінансовий контроль у країні вранішнього сонця / Ю. Суркова // Фінансовий контроль. - 2015. - № 6. - С. 54-57.

59. Сушко Н. І. Інформаційне забезпечення зобов'язань за доходами державного бюджету в контексті модернізації системи управління державними фінансами / Н. І. Сушко // Scientific Journal «ScienceRise», 2016. - №9/1. – С. 18-22.

60. Сушко, Н. І. Державний бюджет як об'єкт казначейського обслуговування бюджетних коштів / Н. І. Сушко // Наукові праці НДФІ, 2016. - № 2. - С. 5-25.

61. Телегунь М. І. Зобов'язання бюджетних установ та їх облік: практичні аспекти [Електронний ресурс] / М. І. Телегунь // Вісник Сумського національного аграрного ун-ту : науковий журнал. – Сер. «Економіка і менеджмент» / Сумський НАУ. – Суми, 2012. – Вип. 11(54). – С. 179-184.
62. Фальченко О.О. Основні аспекти контролю та аудиту виконання кошторису бюджетних установ / О.О. Фальченко // Вісник Харківського політехнічного інституту, 2017. - №1. - [електронний ресурс] – режим доступу: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/32373/1/2017_Falchenko_Osnovni_aspekty_kontroliu.pdf
63. Фінанси, гроші та кредит: теорія та практика : [навч. посіб.] / Д.І. Коваленко, В.В. Венгер. - К. : Центр учбової літератури, 2013. - 578 с.
64. Шаповал А.С. Методика економічного аналізу виконання кошторису установ державного сектору / А.С. Шаповал // Молодий вчений, 2016. - №3. – С. 233-237
65. Шевчук О.А. Детермінанти організації державного фінансового контролю / О.А. Шевчук // Вісник Української академії банківської справи. - 2015. - № 1. - С. 54-64.
66. Штимер Л.Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки / Л.Т. Штимер // Економічний форум. – 2016. - № 2. – С. 329 -338.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Структура Головного управління Державної казначейської служби України у
м. Києві на 2018 рік

1. Керівництво
2. Сектор внутрішнього аудиту
3. Відділ персоналу
4. Відділ видатків, мережі та зведених показників бюджету
 - сектор мережі та зведених показників
5. Управління бюджетних надходжень та казначейських операцій
 - відділ надходжень державного бюджету та державного боргу
 - відділ надходжень місцевих бюджетів
 - сектор казначейських операцій та лімітів видатків
6. Управління міжбюджетних відносин та видатків місцевих бюджетів
 - відділ видатків місцевих бюджетів
 - відділ міжбюджетних трансфертів та клірингових розрахунків
7. Управління обслуговування розпорядників коштів та інших клієнтів державно
го бюджету
 - відділ обслуговування установ оборони, правоохоронних органів, с
удів та державної безпеки
 - відділ обслуговування установ державного управління, соціальної с
фери та інших клієнтів
8. Управління обслуговування розпорядників коштів та інших клієнтів місцевих
бюджетів
 - відділ обслуговування установ органів місцевого самоврядування у
соціальній сфері та інших клієнтів
 - відділ обслуговування установ органів місцевого самоврядування у
сфері господарської діяльності
9. Управління консолідованої звітності
 - відділ звітності про виконання державного бюджету
 - відділ звітності про виконання місцевих бюджетів
10. Управління бухгалтерського обліку операцій з виконання бюджетів

- відділ бухгалтерського обліку
 - відділ оперативного контролю за виконанням операцій з бюджетів
11. Управління інформаційних технологій та захисту інформації
- відділ прикладного програмного забезпечення та програмно-технічних комплексів
 - відділ корпоративної телекомунікації, комп'ютерної техніки та захисту інформації
 - відділ підтримки та забезпечення функціонування комп'ютерної мережі, програмного забезпечення територіальних управлінь
12. Відділ фінансової роботи
13. Відділ адміністративно-господарської роботи
- сектор договірної роботи
14. Юридичне управління
- відділ правової експертизи та договірної роботи
 - відділ претензійно-позовної роботи
15. Відділ діловодства
16. Головний спеціаліст режимно-секретної роботи
17. Відділ обслуговування операційного дня
18. Головний спеціаліст із закупівель
19. Головний спеціаліст з питань запобігання та виявлення корупції

ДОДАТОК Б.1

Таблиця - Виконання доходів загального фонду місцевого бюджету станом на 01.01.2018 року Головного управління Державної казначейської служби України у м.Києві, грн

Код бюджетної класифікації	Найменування	Загальний фонд		% виконання плану
		План 2017 р.	Факт 2017 р.	
1	2	3	4	5
10000000	Податкові надходження:	28 620 661 410,00	29 020 897 038,16	101
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	17 361 682 210,00	17 653 789 682,91	102
12000000	Податки на власність	0	0	
13000000	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	51 468 600,00	50 993 720,19	
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги	1 659 540 100,00	1 565 601 212,87	
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	0	26 148,02	
18000000	Місцеві податки	9 547 970 500,00	9 726 327 459,76	102
19000000	Інші податки та збори	0	24 158 814,41	
20000000	Неподаткові надходження	867 610 700,00	935 791 878,65	
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності	26 990 500,00	28 250 670,77	105

22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	537 807 500,00	604 802 136,96	
24000000	Інші неподаткові надходження	302 812 700,00	302 739 070,92	
30000000	Доходи від операцій з капіталом	1 200 000,00	1 811 784,13	

ДОДАТОК Б.2

Таблиця - Виконання доходів загального фонду місцевого бюджету станом на 01.01.2017 року Головного управління Державної казначейської служби України у м. Києві, грн

Код бюджетної класифікації	Найменування	Загальний фонд		% виконання плану
		План 2017 р.	Факт 2017 р.	
1	2	3,00	4,00	5
10000000	Податкові надходження:	23 254 612 670,00	21 633 556 903,72	93
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	13 587 031 170,00	12 269 646 578,44	90
13000000	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	48 410 500,00	51 915 206,35	107
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги	1 306 420 000,00	1 250 561 756,36	96
14040000	Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	1 306 420 000,00	1 250 561 756,36	96
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	0,00	2 691,69	
18000000	Місцеві податки	8 312 751 000,00	8 061 425 570,88	97
19000000	інші податки та збори	0,00	5 100,00	
20000000	Неподаткові надходження	551 459 070,00	569 623 472,14	103
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності	38 371 000,00	47 299 550,42	123

22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного господарського діяльності	476 538 070,00	489 190 201,36	103
24000000	інші неподаткові надходження	36 550 000,00	33 133 720,36	91
30000000	Доходи від операцій з капіталом	3 250 000,00	3 768 389,95	116
31000000	Надходження від продажу основного капіталу	3 250 000,00	3 768 389,95	116

ДОДАТОК В

Таблиця - Показники динаміки активів ГУ ДКСУ м. Києва за 2016-2017 рр.

Показники	Станом на дату, тис.грн:		
	01.01. 2016	01.01. 2017	01.01. 2018
<i>Необоротні активи</i>	518246	517114	515165
в т.ч. основні засоби	264441	253614	252154
в т.ч. незавершене будівництво	242404	251497	248963
в т.ч. інші статті необоротних активів	11401	12003	14048
<i>Оборотні активи</i>	63905	58736	57196
в т.ч. дебіторська заборгованість	33899	35688	34142
в т.ч. інші статті оборотних активів	30006	23048	23054
Підсумок Балансу	582151	575850	572361

Додаток Г

до Порядку реєстрації та обліку
бюджетних зобов'язань
розпорядників бюджетних коштів
та одержувачів бюджетних коштів
в органах Державної казначейської
служби України

(пункт 2.2)

Одержано Державною
казначейською службою України
(органом Державної казначейської
служби України)

“ ” 20
року

(підпис відповідальної особи)

Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

від _____ № _____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)																			
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)																			
ОДКСУ	Код					Назва													
Бюджет	Код											Назва							

КВК	Код		Назва	
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру				
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів				
КПКВК (ТПКВКМБ/ТК ВКБМС)	Код		Назва	
Фонд				
Код		Назва		

Реєстраційний номер	XXXXXXXXXX
Дата прийняття	

Дані бюджетних зобов'язань

№ з/п	КЕКВ/ ККК	Дані бюджетного зобов'язання						Примітка	
		дата документа	номер документа	строк дії договору	сума (грн.)*	попередня оплата (грн.)	інформація про процедуру закупівель	інші суттєві умови	

* Заповнюється розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, якщо сума проставлена в договорі, за відсутності – сума проставляється розрахункова.

Головний бухгалтер
(керівник фінансової служби)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Виконавець

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток Д
до Порядку реєстрації та обліку
бюджетних зобов'язань
розпорядників бюджетних коштів та
одержувачів бюджетних коштів в
органах Державної казначейської
служби України
(пункт 2.4)

Одержано Державною казначейською
службою України (органом Державної
казначейської служби України)

"__" ____ 20__ року

(підпис відповідальної особи)

Реєстр бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

від ____ № ____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
ОДКСУ	Код					Назва					
Бюджет	Код								Назва		
КВК	Код					Назва					
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру											
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів											

КПКВК (ТПКВКМБ/ ТКВКБМС)	Код								Назва	
Фонд	Код								Назва	

Регістраційний номер	XXXXXXXXXX
Дата прийняття	

Дані бюджетних фінансових зобов'язань

№ з/п	КЕКВ / ККК	Дані бюджетного зобов'язання		Дані бюджетного фінансового зобов'язання						Інформація про обмеження оприлюднення	Примітки	
		дата документ а	номер документ а	дата документ а	номер документ а	сума (грн)	у т.ч. попередн я оплата	реквізити кредитора				
								код за ЄДРПОУ кредитора або реєстраційн ий номер облікової картки платника податків кредитора	МФ О банк у			номер рахунк у в банку

Головний бухгалтер
(керівник фінансової служби)
Виконавець

(підпис)

(прізвище)

(підпис)

(прізвище)