

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

“Фінансовий контроль і аналіз зобов’язань в бюджетних установах”

Студентки 2 курсу, 1 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа
та страхування»,
спеціалізації «Державні
фінанси»

Корж Володимира Андрійовича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Канева Тетяна Володимирівна

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 БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
1.1. Економічна сутність та значення зобов'язань та їх місце в системі управління бюджетною установою	7
1.2. Характеристика інформаційної системи управління зобов'язаннями бюджетних установ	13
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
2.1. Загальна характеристика Головного сервісного центру МВС	20
2.2. Контроль первинної документації та документообороту зобов'язань бюджетних установ	23
2.3. Облік як джерело контролю зобов'язань бюджетних установ	28
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	
3.1. Методика аналізу зобов'язань бюджетних установ	34
3.2. Перспективи реформування обліку та контролю зобов'язань бюджетних установ	41
Висновки	44
Список використаних джерел	46
Додатки	

ВСТУП

Інтеграція в Євросоюз і перехід на нові стандарти державних фінансів змінили напрями державної політики у сфері фінансового контролю за бюджет-

ними 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 сучасному етапі в Україні відбувається процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетна установа – орган, установа або організація, що визначені Конституцією України, а також установи та організації, створені в установленому порядку органами державної влади або органами місцевого самоврядування, які повністю утримуються за рахунок відповідного державного або місцевих бюджетів.

Бюджетні організації й установи державного або комунального секторів економіки здійснюють некомерційну господарську діяльність у галузях (видах діяльності) на підставі рішення відповідного власника (органу державної влади чи місцевого самоврядування). На суб'єктів, що не господарюють і здійснюють некомерційну господарську діяльність, поширюється загальне регулювання господарської діяльності з урахуванням їхніх особливостей. Джерелом їхнього фінансування є державний бюджет або бюджет державного органу. Відзначимо, що бюджетні установи відносяться до категорії неприбуткові.

Провідну роль у здійсненні процедур контролю в частині виконання державного бюджету за видатками відіграють органи Державного казначейства України, які здійснюють попередній контроль — на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, та поточний контроль — у процесі оплати їхніх рахунків. Подальші функції контролю за витрачанням коштів, станом і

достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомствах, комітетах, фондах, установах, які отримують кошти, із бюджетів усіх рівнів, покладено на органи Державної аудиторської служби України.

У бюджетних установах специфічними об'єктами обліку є бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання. Облік зобов'язань є основним методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису, здійснюваного розпорядниками коштів і органами Державного казначейства, за якого здійснюється контроль бюджетних повноважень щодо прийняття зобов'язання та здійснення платежів.

Теоретичні питання обліку зобов'язань та особливості його методології у бюджетних установах досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, О.П. Гаценко, А.М. Герасимовичем, Р.Т. Джогою, Т.В. Канєвою, Л.М. Кіндрацькою, Г.Г. Кірейцевим, А.М. Кузьмінським, М.В. Кужельним, С.О. Левицькою, Л.Г. Ловінською, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, Т.М. Писаренко, С.В. Свірко, В.В. Сопко, Н.І. Сушко, І.Д. Фаріоном, І.Т. Ткаченко та зарубіжними – Г.А. Велшем, М.Р. Метьюсом, Б. Нідлзом, Я.В. Соколовим, Е.С. Хендриксоном.

Концептуальні засади організації та методології контролю за зобов'язаннями, правильністю їх відображення в обліку бюджетних установ розроблені в працях М.Т. Білухи, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, П.Ф. Коваль, А.М. Любченко, Є.В. Мниха, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюка, О.О.Чечуліної, В.О. Шевчука та інших учених.

Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень, а саме: відсутність належного первинного забезпечення обліку зобов'язань, методологічні відмінності ревізії та державного фінансового аудиту як форм державного фінансового контролю.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю

зобов'язань на основі вивчення діючої нормативно-правової бази, теоретичних основ та методики ведення бухгалтерського обліку.

Основними завданнями роботи є:

- вивчення теоретичного матеріалу, спеціальної літератури та діючих на сьогодні нормативних актів в сфері обліку зобов'язань;
- ознайомлення з умовами господарювання базової установи;
- вивчення питань організації документального оформлення і документообороту з обліку зобов'язань; дослідження методики обліку зобов'язань на базовій установі;
- проведення аналітичної та контрольної роботи ефективності виконання зобов'язань та виявлення факторів, що вплинули на їх структуру;

Об'єктом дослідження є операції з зобов'язаннями бюджетних установ, а предметом - облік, аналіз і контроль зобов'язань.

При дослідженні теми випускної кваліфікаційної роботи були використані такі методи: безпосереднього вивчення, узагальнення, конкретизація, порівняння, групування тощо.

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 «Сутність зобов'язань бюджетних установ» у збірнику наукових праць «Фінансова система України» (2018 рік).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

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

Бюджетні організації й установи державного сектору економіки здійснюють некомерційну господарську діяльність у галузях (видах діяльності) на підставі рішення відповідного власника (органу державної влади чи місцевого самоврядування). На суб'єктів, що не господарюють і здійснюють некомерційну господарську діяльність, поширюється загальне регулювання господарської діяльності з урахуванням їхніх особливостей. Джерелом їхнього фінансування є державний або місцевий бюджет.

Державний сектор економіки є найважливішою частиною економіки всієї країни, розвиток якої забезпечує функціонування соціальної сфери. Державний сектор охоплює всі ресурси, якими володіє і розпоряджається держава та складається з окремих господарських суб'єктів, які в процесі діяльності вступають у відносини один з одним та з іншими суб'єктами господарювання.

Науковці визнають бюджет найдієвішим інструментом впливу держави на економічні процеси у країні. У наукових дискусіях ХХ ст. саме бюджету віддавалася перевага у досягненні повної зайнятості, цінової стабільності, економічного розвитку та інших макроекономічних цілей.

Сукупність бюджетів усіх рівнів країни утворює її бюджетну систему. Існування бюджетної системи в Україні необхідно для створення та підтримання рівноваги між обсягами доходів і видатків бюджету, що забезпечують фінансову можливість виконання державою своїх функцій і завдань соціально-економічного спрямування за рахунок відтворення і зростання фінансових ресурсів у всіх секторах економіки. Як визначено статтею 95 Конституції України "Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами".

Існуючий метод формування та витрачання коштів бюджету спрямований на потреби у видатках, складених розпорядниками бюджетних коштів у розрізі бюджетних функцій, сформованих на основі потреби попередніх років і без глибокого обґрунтування цих видатків бюджету. Але на сьогоднішній день від якості надання державних послуг, залежить результат виконання бюджету країни.

Для підвищення ефективності і прозорості використання бюджетних коштів, на нашу думку, доцільно зробити акцент на їх цільове фінансування.

Фінансові ресурси, які необхідні для виконання державою своїх функцій називаються доходами державного бюджету. Доходи бюджету відображають економічні відносини держави з підприємствами, установами, організаціями та фізичними особами, які виникають у процесі стягнення бюджетних платежів.

Видатки державного бюджету виступають об'єктивним та логічним продовженням руху грошових коштів, матеріальним уособленням здійснення державою своїх функцій. Під видатками державного бюджету як економічною категорією розуміються економічні відносини, що пов'язані з розподілом та використанням централізованого фонду фінансових ресурсів держави.

Згідно ст. 2 Бюджетного кодексу України видатки бюджету - кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум; а витрати бюджету - видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [2].

Видатки являються однією із найважливіших частин державного бюджету. Видатки з державного бюджету – це економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використання за цільовим призначенням.

Окремо слід виділити видатки бюджету на невиробничу сферу, яка включає: охорону здоров'я, освіту, соціальний захист і соціальне забезпечення, житлово-комунальне господарство, культуру і мистецтво, засоби масової інформації, фізичну культуру і спорт, державне управління і судову владу.

Слід зазначити, що в Україні задоволення низки соціальних потреб таких як: охорона здоров'я, освіта, наука культура, соціальне забезпечення, на які спрямовані видатки бюджету, покладено в основному на бюджетні установи та організації.

Відповідно до Бюджетного кодексу [2] бюджетні установи визначаються як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації,

створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими.

Податковий кодекс України [17] до неприбуткових організацій, які підлягають включенню до Реєстру неприбуткових організацій і не є платниками податку на прибуток відносить зокрема, й бюджетні установи.

Серед загальних ознак, що притаманні бюджетним установам, в економічній літературі зазначаються такі: правосуб'єктність (юридичні особи публічного права); форма власності (державна чи комунальна); форма бюджетного фінансування (кошторисне фінансування); характер діяльності (невиробничий); економічний результат діяльності (неприбутковий). [7]

Специфічними ознаками бюджетних установ є:

- правовий статус – юридична особа (бюджетний орган, бюджетна організація, бюджетна установа) або відокремлений підрозділ (структурна одиниця) бюджетної організації;
- правовий режим майна – головний розпорядник бюджетних коштів (бюджетний орган), розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня;
- форми реалізації права власності – користування (усі типи бюджетних закладів), розпорядження (бюджетний орган, бюджетна організація), володіння (бюджетний орган). [37]

Згідно з п. 47 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетні установи в особі їхніх керівників, яких уповноважено на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету, називаються розпорядниками бюджетних коштів (далі – розпорядники).

Розпорядники є учасниками бюджетного процесу як регламентованої нормами права діяльності, пов'язаної із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України. До розпорядників бюджетних коштів належать: держава та національно-державні та адміністративні утворення; державні органи влади: законодавчі, виконавчі, судові та органи місцевого

самоврядування; державні та муніципальні підприємства, установи, організації, соціальні утворення – одержувачі бюджетних коштів.

Забезпечення діяльності бюджетних установ здійснюється насамперед за рахунок асигнувань з бюджету, але в сучасних умовах зростає роль і власних надходжень у забезпеченні функціонування бюджетних установ і організацій.

Основні джерела формування і напрями використання коштів бюджетних установ представлено на рис. 1.1.

Провідну роль у здійсненні процедур контролю в частині виконання державного бюджету за видатками відіграють органи Державного казначейства України, які здійснюють попередній контроль — на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, та поточний контроль — у процесі оплати їхніх рахунків. Подальші функції контролю за витрачанням коштів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомствах, комітетах, фондах, установах, які отримують кошти, із бюджетів усіх рівнів, покладено на органи Державної аудиторської служби України.

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.



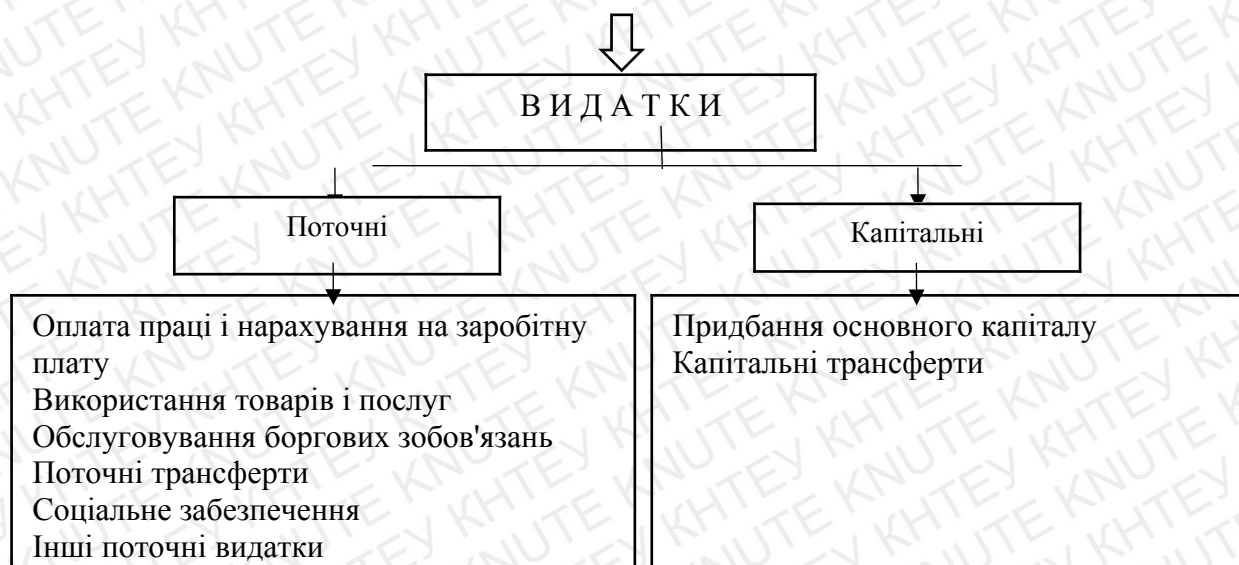


Рис.1.1. Джерела формування і напрями використання коштів бюджетних установ [33]

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.

В установ державного сектору можуть виникати фінансові зобов'язання. Відповідно до Порядку №309 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 [33].

Зобов'язання, взяті розпорядниками бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених [Бюджетним кодексом України](#) та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями (крім зобов'язань щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян) 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.

За взяття розпорядниками бюджетних коштів зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України, застосовуються такі заходи впливу як зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.

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.

1.2. Характеристика інформаційної системи управління зобов'язаннями бюджетних установ

За джерелами надходження інформаційні системи поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішня система складається поза межами установи, надходить від вищих органів управління, а внутрішня складається в самій установі.

Основою складовою здійснення зовнішнього управління зобов'язаннями бюджетних установ є нормативно-правова база, адже вона акумулює всі інформаційні потоки, що створюють відповідні правила. Основними внутрішніми документами, які носять розпорядчий характер для бюджетних установ є кошторис та наказ про облікову політику.

Вся господарсько-фінансова діяльність бюджетних установ являє собою стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо по загальному та спеціальному фондах та в цілому. Цю інформацію надає бухгалтерський облік. Головна мета ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах – це надання інформації, яка необхідна для управління діяльністю бюджетної установи та забезпечення контролю за виконанням кошторису.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності [20].

Основними нормативними документами, які регламентують організацію та ведення обліку у бюджетних установах зобов'язань є:

Бюджетний кодекс України [2];

Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (далі – Порядок № 309) [31];

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» (далі – НП(С)БОДС 128) [15];

- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [29].

Розглянемо визначення терміну «зобов'язання» відповідно до зазначених нормативних документів (табл.1.5).

Таблиця 1.5.

Визначення терміну «зобов'язання» за чинними нормативними документами

Термін	Визначення
<i>Бюджетний кодекс України</i>	
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
Бюджетне зобов'язання за державними деривативами	Бюджетне зобов'язання, згідно з яким необхідно здійснити видатки на виплати за державними деривативами відповідно до умов їх розміщення протягом поточного бюджетного періоду та/або в майбутніх
Боргове зобов'язання	Зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів
Гарантійне зобов'язання	Зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання - резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію

Закінчення табл.1.5

<i>Порядок № 309</i>	
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
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
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
<i>НП(С)БОДС 101 (набуло чинності з 01 січня 2017 року)</i>	
Зобов'язання	Заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності
<i>НП(С)БОДС 128</i>	
Непередбачене зобов'язання	1) 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; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити
<i>Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (набуло чинності з 01 січня 2017 року)</i>	
Доходи майбутніх періодів	Доходи, отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо

Розглянемо зобов'язання з точки зору національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, а також відображення зобов'язань у фінансовій звітності розпорядників бюджетних коштів.

Умовами визнання зобов'язання в обліку та фінансовій звітності розпорядників бюджетних коштів є наступні:

- оцінка зобов'язання може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення.

Важливе значення для обліку, контролю зобов'язань та розкриття їх у фінансовій звітності бюджетної установи має їх класифікація та оцінка. Так, облікова класифікація зобов'язань передбачає поділ всіх зобов'язань бюджетної установи на чотири групи:

- довгострокові ;
- поточні;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

Зазначимо, що в НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» наведено тільки умови визнання зобов'язання довгостроковим, а саме: первісний строк погашення - більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове. Отже, до поточних зобов'язань можна, на наш погляд, застосувати тільки одну умову визнання: первісний строк погашення такого зобов'язання не перевищує дванадцять місяців.

Щодо оцінки зобов'язань зазначимо, що зобов'язання відображаються у фінансовій звітності за сумою погашення (недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання) з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством.

Таким чином, у бюджетних установах зобов'язання, з одного боку, набувають значення з точки зору бюджетного процесу виконання кошторису. З іншого боку, зобов'язання трактується з точки зору національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Удосконалення обліку зобов'язань у бюджетному секторі повинно гармонізувати зі статистикою державних фінансів та створенням системи

національних рахунків України. Це дасть змогу: ефективно керувати наявними ресурсами та оперативно задовольняти першочергові та інші потреби розпорядників бюджетних коштів; забезпечити прозорість і контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів; своєчасно здійснювати перерахування коштів усім рівням бюджетів.

Міжнародна практика обліку зобов'язань в державному секторі свідчить, що потрібно продовжувати використання методу нарахувань. Метод нарахувань сприяє розширенню управлінських можливостей, а також надає повну інформацію про державні зобов'язання.

В міжнародній практиці під зобов'язаннями розуміють теперішню заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

У реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є визначення сутності і значень управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ, який забезпечить адаптацію обліку до сучасних умов господарювання бюджетних установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Незважаючи на значні успіхи в організації обліку в установах невиробничої сфери, що спостерігаються останніми роками є низка теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення, а саме:

- ✓ у процесі економічної реформи відбувається переформатування джерел фінансування установ невиробничої сфери – із загальнодержавного у місцеве;
- ✓ зростає частка позабюджетних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;
- ✓ галузева специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їх діяльності і зокрема зобов'язань.

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

державних закупівель та інспектування. Великих перетворень зазнала і законодавчо-нормативна база регламентації державного фінансового контролю. При здійсненні контрольних заходів у бюджетних установах органи Державної аудиторської служби України керуються такими документами:

- 1) Законом України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”[19];
- 2) Порядком проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [24];
- 3) Порядком проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами [22].

Державний фінансовий контроль відповідно до нової редакції Закону став реалізовуватися Державною аудиторською службою України через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Йдеться про здійснення централізованого фінансового аудиту та централізованого інспектування як видів державного фінансового контролю. Визначення понять фінансово-господарського аудиту та інспектування згідно із законодавчо-нормативними актами наведено в Додатку А

Розглянемо детальніше послідовність упровадження та особливості нових видів фінансового контролю бюджетних установ. Уперше в Україні термін „державний фінансовий аудит” було використано у ст. 26 Бюджетного кодексу [2], згідно з якою аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою щодо контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Державною аудиторською службою України - відповідно до її повноважень, визначених законодавчо. Але в Законі України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні ” [19] повноваження стосовно організації державного фінансового контролю здійснюється шляхом проведення державного фінансового аудиту та інспектування.

Велика кількість і масштаби фінансових порушень у бюджетній сфері наносять загрозу ефективності управління державними фінансовими ресурсами.

Факторами таких порушень є: не надання оригіналів/копій документів, що підтверджують проведення процедури закупівлі у разі, якщо очікувана вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує порогові показники вартості, встановлених законодавством; відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми; порушенням вимог Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ; відсутність в обліку відповідних бюджетних та фінансових зобов'язань відповідно до вимог Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами.

Враховуючи це, найважливішого значення набуває відповідність прийнятим стандартам, точність формування і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання.

РОЗДІЛ 2

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Загальна характеристика Головного сервісного центру МВС

Головний сервісний центр МВС підпорядковується Міністерству внутрішніх справ України та є міжрегіональним територіальним органом з надання сервісних послуг МВС. Дана установа у своїй діяльності керується Конституцією України та законами України та іншими нормативно - правовими актами України.

Основними завданнями згідно з Положенням про Головний сервісний центр МВС (Додаток Б) є:

- Участь у реалізації державної політики у сферах надання послуг, безпеки дорожнього руху та перевезення небезпечних вантажів, забезпечення у визначеному порядку державного контролю за додержанням суб'єктами господарювання та іншими суб'єктами вимог законодавства в цих сферах, моніторинг у визначений законодавством спосіб дотримання суб'єктами господарської діяльності та іншими суб'єктами норм, правил та стандартів у відповідній сфері;
- Здійснення контролю за відповідністю конструкції, комплектації та обладнання транспортних засобів, номерних знаків транспортних засобів нормам і стандартам та погодження відповідної нормативно-технічної документації;
- Забезпечення державного обліку зареєстрованих транспортних засобів, видачі (обміну) посвідчень водія та ін.;
- Забезпечення організації та здійснення контролю за підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації водіїв транспортних засобів, обліком суб'єктів підприємницької діяльності, що провадять таку діяльність, а також за прийманням іспитів з перевірки знань

правил перевезення небезпечних вантажів автомобільним транспортом та видачею відповідних свідоцтв установленого зразка;

- Ведення обліку суб'єктів господарювання, які здійснюють торгівлю автомобілями, автобусами мотоциклами всіх типів марок і моделей;
- Ведення реєстру суб'єктів здійснення обов'язкового технічного контролю колісних транспортних засобів та державного контролю за додержанням такими суб'єктами вимог законодавства в цій сфері;
- Формування загальнодержавної бази даних про результати обов'язкового технічного контролю транспортних засобів на підставі інформації про результати перевірки технічного стану транспортного засобу, що надається суб'єктами проведення обов'язкового технічного контролю та інформації про укладення договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, які підлягають обов'язковому технічному контролю, що надається страховиками;
- Організація, координація, спрямування та контроль діяльності територіальних органів з надання сервісних послуг МВС – регіональних сервісних центрів МВС.

Головний сервісний центр МВС (далі ГСЦ МВС) очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади державним секретарем МВС України в установленому порядку.

Керівник бухгалтерської служби ГСЦ МВС призначається на посаду та звільняється з посади начальником ГСЦ МВС за погодженням з керівником Департаменту фінансово-облікової політики Міністерства внутрішніх справ.

ГСЦ МВС фінансується за рахунок коштів Державного бюджету України та інших джерел, не заборонених законом. Штатний розпис та кошторис ГСЦ МВС затверджується державним секретарем МВС України у визначеному порядку. Майно центру є державною власністю і закріплюється за ним на праві оперативного управління.

Проаналізувавши дані кошторисів за 2015-2017 роки (табл. 2.1.) можна зробити висновок, що ГСЦ МВС фінансування в 2015 році виключно з державного бюджету, а вже з 2016 року з'являються надходження із спеціального фонду бюджету, як плата за послуги, що надаються установами згідно з їх основною діяльністю. За досліджуваний період спостерігається зростання надходжень в цілому, так і в розрізі фондів зокрема.

Таблиця 2.1

Динаміка основних показників діяльності ГСЦ МВС

Показник	Роки			Відхилення 2016-2015рр.		Відхилення 2017- 2015 рр.	
	2015	2016	2017	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Надходження коштів в тому числі:	7678310	585779628	863978586	578101318	1,31	278198958	67,80
Надходження коштів із загального фонду бюджету	7678310	109647700	312629986	101969390	7,00	202982286	35,07
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету	0	476131928	551348600	476131928	0,00	75216672	86,36
Видатки, в тому числі	7678310	585779628	863978586	578101318	1,31	278198958	67,80
Поточні видатки	7678310	563939428	746156286	556261118	1,36	182216858	75,58
Капітальні видатки	0	21840200	117822300	21840200	0,00	95982100	18,54

Так, у 2016 році в порівнянні з 2015 роком надходження в цілому зросли на 578101318 грн., а в 2017 році в порівнянні з 2016 роком на 278198958 грн. Дане зростання було спричинено реформами, які були започатковані у Міністерстві внутрішніх справ України.

Проаналізувавши видаткову частину кошторису Головного сервісного центру МВС, можна зробити висновки, що в основному за досліджуваний період в установі забезпечувалися поточні видатки такі як: оплата праці, закупівля предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, оплата послуг та комунальних послуг.

2.2. Контроль первинної документації та документообороту зобов'язань бюджетних установ

Як відомо, однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за господарською та фінансовою діяльністю установи, підприємства чи організації. Для проведення такого спостереження необхідно кожен господарський факт оформити первинним документом.

Бухгалтерський облік зобов'язань оформлюється за допомогою стандартних документів, форми яких були належним чином затверджені.

Для реєстрації зобов'язань, розпорядники бюджетних коштів складають Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів та/або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття зобов'язань. Зазначені документи необхідно подати протягом 7 робочих днів з дати виникнення зобов'язання (підписання договору, отримання рахунка, підписання наказу на відрядження тощо) (Додаток В).

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 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).

Звертаємо увагу на те, що розпорядники бюджетних коштів повинні постійно вживати заходів, спрямованих на своєчасне отримання первинних документів для реєстрації фінансових зобов'язань. Наприклад, зазначати в договорах строки подання постачальниками товарів, робіт та послуг первинних документів (накладних, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів виконаних робіт тощо), що підтверджують виникнення фінансового зобов'язання. Такі заходи дозволять не допустити виникнення кредиторської заборгованості.

Особливості заповнення Реєстру бюджетних зобов'язань, наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Особливості заповнення Реєстру бюджетних зобов'язань [31]

Ситуації	Особливості заповнення Реєстру
1	2
Зовнішньоекономічні договори (контракти)	За умови взяття зобов'язання, що виникло на виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів), розпорядник бюджетних коштів у Реєстрі зазначає суму розрахунково, на підставі договору (контракту) за курсом НБУ на день подання Реєстру. У випадку якщо розпорядник бюджетних коштів для здійснення розрахунків придбаває іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України, то в Реєстрі зазначається відповідна розрахункова сума виходячи з курсу іноземної валюти, установленого на міжбанківському валютному ринку України.

Закінчення табл. 2.3.

1	2
Окремі напрями видатків	За зобов'язаннями за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги, міжбюджетні трансферти, видатки на службові відрядження), у тому числі за зобов'язаннями, де не зазначаються суми (наприклад, договори про надання послуг зв'язку), суми в Реєстрі вказуються розрахунковим шляхом, але в межах планових показників
Якщо в договорі суму не зазначено	
Довгострокові договори	За довгостроковими зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний рік, суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного року на підставі даних календарного плану до довгострокового договору
Безперечне списання коштів за рішенням суду	На підставі рішення суду розпорядники бюджетних коштів мають право відобразити в себе в обліку відповідні зобов'язання, а також подати необхідні документи органам казначейства. Безперечне списання коштів відповідного бюджету здійснюється в межах бюджетних асигнувань на поточний рік, передбачених у кошторисі розпорядника бюджетних коштів та за наявності на рахунку боржника відкритих асигнувань (коштів) за відповідними кодами класифікації видатків бюджету. У цьому випадку зобов'язання реєструються в межах наявних залишків відкритих асигнувань на рахунку боржника за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету

Після надання Реєстру бюджетних зобов'язань в органі казначейства перевіряють унесені до нього дані на предмет відповідності даним підтверджуючих документів.

У полі "Отримано Державним казначейством України (органом Державного казначейства України)" Реєстру або Реєстру бюджетних фінансових зобов'язань відповідальна особа органу казначейства зазначає дату подання Реєстру і Реєстру

бюджетних фінансових зобов'язань та ставить свій підпис. При цьому відмітки проставляються на всіх примірниках зазначених документів.

Документи, що підтверджують факт узяття бюджетних зобов'язань (бюджетних фінансових зобов'язань), повертаються розпоряднику з відміткою "zareestrovano ta vzyato na oblik".

Для реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань зазначимо, що відповідно до Порядку № 309 [31] 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 Г).

Розпорядникам бюджетних коштів, наприкінці року, необхідно привести zareestrovani budgetni zobov'язання ta budgetni finansovi zobov'язання за загальним фондом бюджету у відповідність до бюджетних асигнувань, передбачених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), а за спеціальним фондом — до бюджетних асигнувань (у розрізі складових спеціального фонду відповідно до відомостей показників спеціального фонду кошторису), передбачених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), але не більше відповідних фактичних надходжень.

Винятком є бюджетні фінансові зобов'язання щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати за спожиті житлово-комунальні послуги та компенсації громадянам з бюджету, на що відповідно до законодавства України мають право певні категорії громадян. Пов'язано це з тим, що бюджетні фінансові зобов'язання на ці цілі враховуються органами казначейства незалежно від обсягу бюджетних призначень та бюджетних асигнувань, визначених на зазначені потреби.

Розпорядники бюджетних коштів щороку після закінчення бюджетного періоду (31 грудня або інший останній день бюджетного періоду, визначений для закриття рахунків) мають проводити інвентаризацію активів і зобов'язань та за

даними обліку визначати суму фінансових зобов'язань. Така інформація повинна базуватися на даних інвентаризації активів і зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, яку має бути проведено перед складанням річної фінансової звітності. Наприкінці року сума зареєстрованих неоплачених бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів має відповідати сумі їх бюджетної кредиторської заборгованості.

Розпорядники бюджетних коштів ведуть аналітичний облік зобов'язань у Книзі аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України №604 від 29.06.2017р. "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання" [32] (Додаток Д).

Книга призначена для реєстрації угод, що укладаються бюджетними установами, та контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань. Вона відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом функціональної класифікації видатків ведуть окремі сторінки. Книгу ведуть окремо щодо загального та спеціального фондів бюджету.

У Книзі реєструють кожну укладену угоду, внаслідок виконання якої бюджетні установи повинні будуть сплатити кошти за одержані матеріальні цінності, роботи або послуги, а також довгострокові угоди минулих років, що передбачають оплату за рахунок бюджетних коштів у поточному році. Після кожної зареєстрованої угоди в Книзі визначається залишок кошторисних призначень в розрізі кодів функціональної та економічної класифікації видатків, в межах яких установи в майбутньому зможуть приймати зобов'язання. Угоди, за якими в поточному році зобов'язання не були оплачені, переносяться в Книгу на наступний рік.

Розпорядники коштів бюджету щомісячно і щоквартально подають до органів Держказначейства два звіти:

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (Форма № 7д, № 7м),

- Звіт про заборгованість за окремими програмами (Форма № 7д.1, № 7м.1).

Дані звітів розпорядників бюджетних коштів за неоплаченими фінансовими зобов'язаннями на звітні дати мають відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів.

Договори, за якими в поточному році бюджетні зобов'язання не були погашені, переносяться у Книгу аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань наступного року.

Відповідно до Постанови КМУ № 228 про складання кошторису обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за зобов'язаннями минулого року і не допустити виникнення заборгованості за зобов'язаннями поточного року[25].

Таким чином, первинний облік зобов'язань жорстко регламентований нормативними актами затвердженими Міністерством фінансів України. На базовій установі первинні документи з обліку зобов'язань ведуться згідно чинних вимог.

2.3. Облік як джерело контролю зобов'язань бюджетних установ

У бюджетних установах специфічними об'єктами обліку є бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання. Бюджетні зобов'язання — це відповідальність розпорядника коштів бюджету як споживача товарів, робіт, послуг, що виникає з договорів (угод, замовлень), згідно з якими він повинен сплатити належну суму виконавцеві за умов реалізації цих договорів.

Бюджетні фінансові зобов'язання — це зобов'язання розпорядника коштів бюджету сплатити кошти за надані товари (послуги) чи інші ідентичні операції,

що виникають як наслідок виконання договорів (угод, замовлень) або відповідно до первинних фінансових документів, тобто кредиторська заборгованість і/або попередня та авансова оплата.

Бюджетні установи-розпорядники коштів мають право брати зобов'язання:

- у разі виконання кошторису за загальним фондом — у межах кошторисних призначень з огляду на необхідність забезпечити виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року з урахуванням погашення заборгованості минулих років;
- у разі виконання кошторису за спеціальним фондом — у межах фактичних надходжень з урахування залишків.

Облік бюджетних і бюджетних фінансових зобов'язань є, по суті, методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису та ведеться розпорядниками коштів і органами Державного казначейської служби.

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 виконанні 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 п. 7 статтею 51 Бюджетного кодексу України [2].

Якщо першою подією для бюджетної установи є перерахування коштів як передоплати, то її сума відображатиметься за дебетом субрахунку 2111 "Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги". Наступне отримання оплачених матеріальних цінностей, послуг, робіт кореспондується з кредитом субрахунку 2111 "Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги".

Якщо ж спочатку були отримані матеріальні цінності, послуги, роботи, то на суму їх вартості кредитується субрахунок 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками". Погашення цієї кредиторської заборгованості при подальшій її

оплаті відображається за дебетом 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

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 [27].

У випадку, коли на початку нового бюджетного року на реєстраційний рахунок установи повертається дебіторська заборгованість. Вона відображається за кредитом того ж субрахунку, на якому обліковувалась. Якщо така сума заборгованості перераховувалася за рахунок коштів загального фонду, то бюджетна установа повинна перерахувати їх до загального фонду відповідного бюджету.

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.

Як визначено Бюджетним кодексом, тільки після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов узятого бюджетного зобов'язання розпорядник бюджетних коштів приймає рішення про їх оплату і подає платіжне доручення органам Держказначейства для перерахування грошових коштів.

Якщо бюджетна установа має кредиторську заборгованість, за якою закінчився строк позовної давності (3 роки), її необхідно списати з балансу згідно Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних

установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 [28].

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.

Інвентаризацію розрахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, може проводити як окремо створена комісія, так і інвентаризаційна комісія при проведенні інвентаризації відповідно до законодавства.

Складений інвентаризаційною комісією акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, затверджується керівником установи.

Головні розпорядники коштів, центральні органи виконавчої влади відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Розпорядники коштів нижчого рівня передають за відомчою підпорядкованістю затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання.

Установа вищого рівня розглядає подані акти і в разі прийняття відповідного рішення видає розпорядчий документ про списання з обліку підвідомчої установи кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ).

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної

давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи вищого рівня.

Установи здійснюють списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетних установ щокварталу в порядку, передбаченому цим розділом, але рішення про списання приймається керівником такої установи самостійно. Списання проводиться на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Інформація про списання з обліку кредиторської заборгованості за власними надходженнями бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, доводиться до відома установи вищого рівня.

Суми кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, які не одержані в установленний строк та строк позовної давності яких минув, підлягають списанню з бухгалтерського обліку у загальному порядку.

У разі списання з бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, строк позовної давності якої минув, кошти, що обліковуються на депозитному рахунку в органах Казначейства, перераховуються установою до відповідного бюджету згідно із законодавством.

Розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки відображаються розгорнуто: кредитове сальдо - у складі зобов'язань, а дебетове - у складі фінансових активів.

Бухгалтерські записи з обліку зобов'язань за розрахунками з дебіторами і кредиторами наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

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

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1.Перераховано постачальникам передоплату за матеріальні цінності, роботи та послуги за рахунок коштів загального фонду	2111	2313
2.Перераховано постачальникам передоплату за матеріальні цінності, роботи та послуги за рахунок коштів спеціального фонду	2111	2313
3.Оприбутковані, раніш оплачені матеріальні цінності за рахунок коштів загального фонду	15,18	2111
4.Оприбутковані, раніш оплачені матеріальні цінності за рахунок коштів спеціального фонду	15,18	2111
5.Оприбутковані, неоплачені матеріальні цінності, за рахунок коштів загального фонду	15,18	6211
6.Оприбутковані, неоплачені матеріальні цінності, за рахунок коштів спеціального фонду	15,18	6211
7.Перераховано постачальникам оплату за одержані матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги	6211, 6415	2313
8.При переоцінці зобов'язань узятих в іноземній валюті при збільшенні валютного курсу:	8411	6211, 6415
9.При переоцінці зобов'язань узятих в іноземній валюті при зменшенні валютного курсу:	6211, 6415	8411
10.Списані суми дебіторської заборгованості за якою минув строк позовної давності з дозволу керівника установи	8511	2117
11.Списані суми кредиторської заборгованості за якою минув строк позовної давності	6415, 6211	7511
12. Списання сум депонентської заборгованості , строк позовної давності якої минув	6412	7511

Отже можна зробити висновок, що бухгалтерський облік в ГСЦ МВС ведеться відповідно до законодавства, що регулює ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цілому, та обліку зобов'язань зокрема. Дані бухгалтерського обліку виступають точним джерелом інформації для проведення контрольних заходів.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

3.1. Методика аналізу зобов'язань бюджетних установ

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.

Для здійснення цілеспрямованої діяльності в будь-якій галузі перш за все необхідно визначити певні обмеження або конкретизації щодо її проведення. Потрібно вибрати предмет діяльності, визначити об'єкти, вивченням яких ця діяльність буде обмежена. Для цього необхідно сформулювати мету діяльності і розробити перелік завдань, вирішення яких сприятиме досягненню поставленої мети, потрібно вибрати методи та способи цих рішень.

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.

У процесі виконання кошторису в бюджетних установах виникають господарські відносини з постачальниками товарно-матеріальних цінностей,

виконавцями робіт та особами, які надають послуги. Щоб здійснювати платежі за ними, 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.

Аналіз дебіторської заборгованості проводять по окремих її видах, по окремих контрагентах, а всередині них – за окремими зобов'язаннями та сумами. Для цього використовуються дані звітності: балансу № 1, а в необхідних випадках і первинних документів. Вивчення проводиться в динаміці за рік або більш тривалий період. Вивченню дебіторської заборгованості з тривалими термінами і насамперед простроченої приділяють особливу увагу. По кожній сумі визначають час виникнення боргу, його причини та розмір. Проаналізувавши розрахунки, вживають заходи щодо стягнення заборгованості.

У зв'язку з тим, що дебіторська заборгованість після закінчення строків позовної давності може бути списана, слід визначити суму її зниження або підвищення, додавши до заборгованості на кінець року суми, списані на зменшення фінансування, і зменшивши отриманий результат на суму заборгованості, яка склалася на початок року.

Необхідно також давати оцінку дебіторської заборгованості з точки зору реальності її стягнення. Зворотність дебіторської заборгованості визначається на основі минулого досвіду і поточних умов. Минулий досвід проявляється в розрахованому за середніми даними за кілька років відсотку неповернення боргів. Також для аналізу використовують коефіцієнт відновлення, який показує, яка частина з виниклою протягом року заборгованості була погашена на кінець року, а яка її частка залишилася в якості боргу.

Контроль за рухом і своєчасною інкасацією дебіторської заборгованості, як одна з функцій управління, ставить своєю метою перевірку достовірності виникнення, ефективності використання та витребування дебіторської заборгованості, встановлення ступеня і характеру впливу на показники фінансової

звітності й обсяг продажів на підставі інформації, що надходить на різних стадіях контролю. Тому є важливим аналіз об'єктивної величини дебіторської заборгованості, її структури та динаміки.

Аналіз стану 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 дебіторської заборгованості.

Важливим у процесі аналізу 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 нераціональну 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 регістрів, в наступних формах звітності: фінансова звітність Ф№7 “Звіт про заборгованість бюджетних установ”.

Проаналізувавши дані балансу за останні три роки (додаток Е). Проаналізувавши дані таблиці 3.1. можна зробити висновок, що за останні роки зростає дебіторська заборгованість.

Таким чином, чим менша від одиниці частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі фінансових активів, тим краще це впливає на фінансову стійкість організації.

Проводячи аналіз кредиторської заборгованості, необхідно мати на увазі, що його здійснюють так, як аналіз дебіторської заборгованості. Доцільно окремо вивчати наявність, склад і структуру кредиторської заборгованості, частоту і причини створення простроченої кредиторської заборгованості.

Таблиця 3.1.

Стан дебіторської заборгованості Головного сервісного
центру МВС тис. грн.

№ п/п	Показники	роки			Абсолютне відхилення	
		2015	2016	2017	2016- 2015	2017- 2016
1	Оборотні активи/ Фінансові активи	21754,1	127987,6	139619,2	106233,5	11631,6
2	Дебіторська заборгованість	0	81544,8	112456	81544,8	30911,2
3	Частка дебіторської заборгованості в оборотних активах/ фінансових активах	0	0,64	0,81	0,64	0,17

При цьому аналітик повинен бути впевненим в достовірності інформації: він вивчає укладені договори, контракти та інші документи, що підтверджують наявність кредиторської заборгованості, проводять бесіди з фахівцями та іншими співробітниками, що мають дані про борги бюджетних установ. Необхідно прослідкувати, щоб інформація, представлена в балансі, збігалась з фактичною величиною кредиторської заборгованості, що існує в бюджетній установі.

В процесі аналізу кредиторської заборгованості необхідно дати оцінку умов заборгованості з точки зору їх реальності та повноти, звернути увагу на строки, обмеження використання ресурсів, можливості залучення додаткових джерел фінансування, ефективність отриманої поставки в цілому, адже оплата повинна відповідати кошторису витрат цільових (бюджетних) коштів.

Важливим моментом при проведенні параметричного аналізу є встановлення організацією оптимального рівня запропонованих в таблиці коефіцієнтів, який би відповідав періоду виконання попередньо затвердженого кошторису діяльності, повного покриття передбачених кошторисом витрат отриманими цільовими (бюджетними) коштами. Для підприємницьких структур таким індикатором є, безперечно, розмір отриманого прибутку.

Проаналізувавши стан кредиторської заборгованості ГСЦ МВС (табл. 3.2) за

останні три роки можна дійти до висновку, що за досліджуваний період розмір кредиторської заборгованості не має стійкої тенденції. Позитивним моментом є те, що на кінець 2017 року кредиторська заборгованість в абсолютному і у відсотковому значенні зменшується.

Проведений аналіз показав, що стан кредиторської заборгованості у ГСЦ МВС є досить 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. Щодо кредиторської заборгованості, то вона знаходиться у поганому стані, хоча і спостерігається мале скорочення її обсягів. Але слід зауважити, що погашення кредиторської заборгованості в установі повністю залежить від відкритих асигнувань з бюджету.

Таблиця 3.2.

№ п/п	Показники	роки			Абсолютне відхилення	
		2015	2016	2017	2016-2015	2017-2016
1	Зобов'язання	298	2838	1749,2	2539,9	-1089
2	Кредиторська заборгованість	0,8	37,5	16,6	36,7	-20,9
3	Частка кредиторської заборгованості в зобов'язаннях	0,003	0,013	0,009	0,64	0,17

Стан кредиторської заборгованості Головного сервісного центру МВС тис. грн.

За міжнародною практикою аналізу виділяють три види аналізу заборгованості:

1. Структурний або вертикальний аналіз, сутність якого полягає у визначенні структури дебіторської та кредиторської заборгованості. За методикою такий аналіз є простим, його результати досить важливі.

2. Горизонтальний аналіз – аналіз заборгованості в динаміці за ряд періодів з метою вивчення тенденцій розвитку організації, окремих показників діяльності.

3. Аналіз на базі відносних показників.

Широке застосування в міжнародній практиці аналізу має показник загальної дебіторської заборгованості – відношення суми заборгованості організації до суми активів, що показує, на скільки процентів активи створені за рахунок залучених коштів. За світовою практикою бажано, щоб цей показник не перевищував 50%. Найбільш оптимальним і найменш ризикованим є рівень 25-30%, тобто майже третя частина активів організації може бути чужою.

Рациональність схеми розрахунків є важливим фактором забезпечення ефективності програмно-цільового методу планування бюджету.

Проведення структурно-динамічного аналізу заборгованості обумовлюють правильність прийняття управлінських рішень щодо підвищення оборотності цільових та бюджетних коштів.

Вивчення організацією рівня запропонованих коефіцієнтів параметричного аналізу заборгованості, який би відповідав періоду повного виконання кошторису, з наступним плануванням заходів по досягненню зазначених показників дозволить бюджетній установі обґрунтовано підходити до планування статей доходів та видатків кошторису діяльності в цілому.

Невід'ємною складовою фінансового аналізу установи є аналіз стану кредиторської заборгованості.

Кредиторська заборгованість виникає внаслідок розрахунків установи з покупцями, постачальниками, підрядчиками, робітниками і службовцями, органами соціального страхування, депонентами, підзвітними особами тощо.

Для покращення розрахункової дисципліни використовуються методи як загального так факторного аналізів. Основними етапами аналізу стану кредиторської заборгованості є:

1. Визначення абсолютної величини кредиторської заборгованості установи протягом аналізованого періоду.
2. Визначення абсолютного і відносного відхилення та зміни їх питомої ваги.
3. Визначення питомої ваги кредиторської заборгованості у загальному

обсязі оборотних активів установи.

4. Оцінка розрахунків установи за їх видами - розрахунки з кредиторами, з бюджетом, а також кредиторська заборгованість за розрахунками.

5. По кожному виду розрахунків аналізуються абсолютні і відносні зміни.

6. Оцінка показників питомої ваги кожного виду видатків установи в загальному їх обсязі.

7. Оцінка коефіцієнтів обороту з утворення і погашення кредиторської заборгованості.

8. Оцінка змін, що відбулися з обсягом і структурою кредиторської заборгованості

Використання запропонованої методики аналізу кредиторської заборгованості дає можливість оцінити ситуацію з кредиторською заборгованістю для різних установ. Однозначність отриманого результату горизонтального, вертикального і коефіцієнтного аналізу робить дану методику особливо актуальною в умовах інтеграції України в Європейське співтовариство.

3.2. Перспективи реформування обліку і контролю зобов'язань бюджетних установ

Казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів, а також їх розпорядників передбачає здійснення органами Держказначейства контролю за станом кредиторської заборгованості та зареєстрованими фінансовими зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів. На сьогоднішній день аналіз звітності, що подається до органів Держказначейства розпорядниками бюджетних коштів свідчить про недосконалість взаємозв'язку між механізмом обліку зобов'язань в органах Держказначейства та відображенням в бухгалтерському обліку бюджетних установ їх кредиторської заборгованості.

На нашу думку причиною такої ситуації є невиконання бухгалтерськими службами бюджетних установ статті 9 п. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Цією статтею передбачається, що «Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення».

На сьогоднішній день на практиці продовжує існувати порядок, який діяв до набуття чинності вказаним Законом.

Так, наприклад, термін виплати заробітної плати в бюджетній установі передбачено Колективним договором 5 числа, наступного за звітним, місяцем.

Бухгалтер бюджетної установи на підставі Табелю обліку робочого часу нараховує заробітну плату працівникам за фактично відпрацьований час (з 1 по 30 чи 31 число) та створює первинний документ (Розрахунково-платіжну відомість), як правило, 3-го або 4-го числа наступного місяця, але датою його складання ставить останній день місяця, за який нараховується заробітна плата.

В бухгалтерському обліку бюджетної установи цей документ відображається (згідно з датою складання документу) в останній день місяця, за який нарахована заробітна плата, а в звітності — як кредиторська заборгованість, термін якої не настав.

Аналогічна ситуація і з відображенням в обліку бюджетної установи видатків на отримання послуг.

Так, підприємства — надавачі послуг (комунальних, зв'язку, охорони та інших) надають бюджетним установам за минулий місяць рахунки для оплати на початку наступного місяця (до 10 числа). Ці рахунки складаються ними та подаються бюджетній установі для оплати на початку наступного місяця, але знову ж таки датою складання цього документу вказується останній день попереднього місяця.

Бюджетна установа, отримавши цей рахунок, знову ж таки відображає його в своєму обліку в останній день попереднього місяця.

При такій ситуації як в першому, так і в другому прикладі, реєстрація та облік цих зобов'язань в органах Державного казначейства буде здійснено в тому місяці, в якому документ фактично з'явився на світ, або в тому, коли бюджетна установа надасть його до органу Держказначейства (але ніяк не в минулому місяці).

І тому при складанні звітності та проведенні її аналізу виникає справедливе питання: чому при наявності на рахунку бюджетної установи коштів за відповідним кодом бюджетної класифікації (що буває досить часто) та наявності кредиторської заборгованості не зареєстровані фінансові зобов'язання в органах Держказначейства та не здійснена їх оплата?

На нашу думку, з метою приведення у відповідність взаємопов'язаних показників бухгалтерського обліку бюджетних установ та органів Держказначейства, необхідно в інструктивні документи внести доповнення, передбачивши такі моменти:

1. Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ первинних документів повинно відображатись в тому місяці, в якому складено первинний документ;
2. Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ первинних документів повинно здійснюватись після реєстрації зобов'язань в органах Держказначейства;
3. Реєстрація зобов'язань бюджетною установою повинна бути здійснена в органах Держказначейства протягом трьох робочих днів після їх виникнення (після дати складання первинного документу).

На нашу думку, при такій організації відображення взаємозалежних показників бухгалтерського обліку бюджетних установ та органів Держказначейства більш досконалим буде аналіз виконання кошторисів бюджетних установ, чіткіше будуть визначатись причини будь-яких відхилень, і, в свою чергу, сприятиме запобіганню виникнення фінансової заборгованості.

Висновки

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

1. Установи не виробляють матеріального продукту, не створюють нової вартості. Заклади невиробничої сфери існують за рахунок продукту, створеного у матеріальному виробництві. Частина чистого продукту, створеного працею робітників у виробничій сфері, через бюджет спрямовується на фінансування організацій невиробничих галузей, а отже, бюджетні установи не існують за рахунок держави, а виконують функції, які надані їм державою.
2. Зобов'язання в бюджетних установах – це будь яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовленнями, укладання 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.
3. Головний сервісний центр МВС є юридичною особою, має самостійний баланс, реєстраційні рахунки в установах державного казначейства, валютний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку із своїм найменуванням, штампи, товарні знаки, фірмові бланки та інші реквізити. Бухгалтерський облік в установі ведеться відповідно до законодавства, що регулює ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цілому, та обліку зобов'язань зокрема.
4. Максимальної ефективності витрачання бюджетних коштів не сприяє 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. З метою зменшення дебіторської й кредиторської заборгованостей, поліпшення фінансового стану

бюджетних установ та підвищення ефективності використання бюджетних коштів розроблено ряд пропозицій для виконання їх як на державному, так і на регіональному рівнях, а саме:

- Переглянути методологічну базу щодо складання звітності усіх видів заборгованостей на предмет відповідності сучасним вимогам нормативно-правових документів та забезпечити доведення необхідних роз'яснень до всіх бюджетних установ. У звітах про виконання бюджету вказувати відомості про загальну суму непогашеної заборгованості, про заборгованість у розрізі кожного кредитора, строки погашення та інші подробиці.
- Організувати суцільний перегляд договорів, які ґрунтуються на авансуванні за рахунок бюджетних коштів. З метою посилення рівня претензійно-позовної роботи та погашення простроченої дебіторської заборгованості головним розпорядникам бюджетних коштів, розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня організувати проведення інвентаризації розрахунків бюджетними установами, за результатами якої бухгалтерським службам надати керівництву установ повну інформацію про стан простроченої дебіторської заборгованості, пропозиції щодо її погашення або списання.
- Застосовувати методи ведення та організації управлінського обліку на сучасному етапі функціонування бюджетних установ, щоб отримувати інформацію не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами.

Список використаних джерел

1. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - Вип.2 (23), 2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/36639/38723>
2. Бюджетний кодекс України.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Державний фінансовий контроль за діяльністю бюджетних установ/ Упоряд. О.В. Ситяшенко.-К.: Задруга, 2004.-718с.
5. Дікань Л.В., Щербаков О.І. Ольховський Ю.А. Контроль в бюджетних установах: Навч. метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / за ред. Дікань Л.В.-Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007.-208с.
6. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль.-К.,2007.-304с.
7. Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів//Економіка і суспільство.- Вип. 7, 2016. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/125.pdf
8. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навч. посібник.- К.: КНТЕУ, 2004.-180с.
9. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
10. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит . – 2008.-№6.-С.35-38.
11. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій. – Рівне: УДУВГП, 2005. - 347 с.

12. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 2 (18). – С. 361–369
13. Матвеева В. Реєстрація та облік зобов'язань // Бюджетна бухгалтерія №7 від 15.02.2010р.
14. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: Навчальний посібник.- видавництво «Кондор», 2009.-412с.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання": Наказ МФУ від 24.12.2010р. №1629// <http://zakon1.rada.gov.ua>
16. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. — 2-е вид., виправ./ За заг. ред. Леня В.С. — Київ : Каравела, 2017. — 564 с.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.
19. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 28.12.2015 № 2939 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
20. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
21. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету міністрів України від 22.01.96 №116 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
22. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами: Постанова КМУ від 01.08.2013 №631 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BF>

23. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження КМУ від 24.05.2005 №158 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>
24. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова КМУ від 20.04.2006р. №550 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>
25. Про затвердження Порядку складання розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
26. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного та порядку їх складання: Наказ МФУ від 08.09.2017р. №755 // <http://zakon1.rada.gov.ua>
27. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова КМУ від 23.04.2014 р. №117 // <http://zakon1.rada.gov.ua>
28. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ МФУ від 02.04.2014р. № 372 // <http://zakon1.rada.gov.ua>
29. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 29.12.2015р. № 1219// <http://zakon1.rada.gov.ua>
30. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 29.12.2015р. № 1219// <http://zakon1.rada.gov.ua>
31. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ МФУ від 02.03.2012 №309// <http://zakon1.rada.gov.ua>

32. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ МФУ від 29.06.2017 року № 604. // <http://zakon1.rada.gov.ua>
33. Романенко Є.О. Види розпорядників бюджетних коштів та їх діяльність//Часопис Київського університету права, 2014. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [/3file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD/Downloads/Chkup_2014_3_27.pdf](#)
34. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
35. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/ PFM%20Strategy%20presentation.pdf>
36. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ МФУ від 29.12.2015р. № 1219// <http://zakon1.rada.gov.ua>
37. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: [монографія] / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін: Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К.: КНЕУ, 2012. – 387 с.
38. Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права // Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». – 2012. – № 2. – С. 115–119
39. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: Навч.посібник/ За заг. ред. Є.В. Мниха.-К.:КНТЕУ,-2007.-216с.
40. www.buhgalteria.com.ua – сайт „Бухгалтерії” від „Бізнеса”
41. www.dkrs.gov.ua– сайт Державної аудиторської служби України.
42. www.dtkr.com.ua – сайт „Дт-Кт” від ГК
43. www.kmu.gov.ua – сайт Кабінету Міністрів України
44. www.minfin.gov.ua – сайт Міністерства Фінансів України
45. www.rada.gov.ua – сайт Верховної Ради України.