

Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку і
Кафедра обліку і оподаткування

Фінансові активи установ державного сектору як об'єкт обліку, аналізу та контролю

Гуцало Лілія Юріївна
спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи ОДСзм-21
Гуцало Лілія Юріївна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Сисюк С.В.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту «___» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри _____
к.е.н, доцент Починок Н.В.

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових активів установ державного сектору	6
1.2. Особливості діяльності установ державного сектору та її вплив на побудову системи обліку фінансових активів.....	15
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
2.1. Облік грошових коштів в установах державного сектору	26
2.2. Облік дебіторської заборгованості	34
2.3. Особливості реєстрації зобов'язань в органах казначейської служби.....	43
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	
3.1. Аналіз фінансових активів установ державного сектору	49
3.4. Методичні основи контролю фінансових активів установ державного сектору	60
Висновки до розділу 3	70
Висновки.....	71
Список використаних джерел	73
Додатки	81

ВСТУП

Актуальність теми. Процес модернізації обліку в державному секторі має досить масштабний характер і обумовив трансформацію об'єктів обліку шляхом появи нових укрупнених об'єктів обліку в державному секторі. Серед активів установ державного сектору виділяють фінансові активи, які займають значну частку у структурі активів. Національні та міжнародні норми права у сфері бухгалтерського обліку ототожнюють фінансові активи з фінансовими інструментами, хоча дана позиція є дискусійною та потребує подальшого дослідження, оскільки поняття «фінансові інструменти» є ширшим від поняття «фінансові активи». До складу фінансових інструментів, окрім фінансових активів, належать також фінансові зобов'язання.

Відповідно до НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», фінансові активи входять до складу фінансових інструментів, які, своєю чергою, включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи

Актуальність теми обумовлена важливою роллю обліку в забезпеченні раціонального використання грошових коштів як бюджетних асигнувань, так коштів, які отримуються установами від господарської діяльності, а також недопущення дебіторської заборгованості.

Проблемами методики та організації обліку фінансових активів державного сектору піднімаються у працях Р.Т. Джоги, М.Р. Лучка, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак та ін..

На сьогодні спостерігається недостатність теоретичної розробки питань визнання фінансових активів, розбіжності щодо їхнього визначення у правовому та обліковому полі, недосконалість методики відображення у регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності характеризують їх як

одну з найбільш складних ділянок облікового процесу, що визначає доцільність дослідження даної проблематики.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розробка теоретичних, методичних та організаційних положень і практичних рекомендацій з удосконалення обліку фінансових активів. Для досягнення поставленої мети передбачається вирішити такі завдання:

- дослідити економічну суть та класифікацію фінансових активів суб'єктів державного сектору;
- визначити завдання, роль та проблеми обліку фінансових активів, враховуючи особливості фінансово-господарської діяльності установ державного сектору;
- вивчити і критично оцінити діючу практику обліку фінансових активів;
- дослідити особливості реєстрації зобов'язань в органах казначейської служби;
- на основі показників звітності провести аналіз фінансових активів установи;
- дослідити основні аспекти контролю фінансових активів установ державного сектору.

Об'єктом дослідження є діяльність, обліковий та контрольний процес фінансових активів установ державного сектору.

Предметом дослідження є методика та організація здійснення обліку фінансових активів установ державного сектору.

Методи дослідження. Методами дослідження є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання і моменти в даній роботі.

До них можна віднести: документацію (яка, як метод дослідження використовувалася при вивченні методики і організації обліку), аналіз (при здійсненні критичної оцінки діючої практики обліку і нормативного його регулювання), вибірка (використовувалася при розгляді умов та порядку

розрахунків та ефективності використання грошових коштів), порівняння, групування тощо.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти, нормативно-правові документи, методичні рекомендації з питань обліку в державному секторні економіки. В процесі написання роботи використано наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, офіційна інформація органів державної статистики, дані обліку та звітності Управління соціального захисту населення Теофіпольської РДА Хмельницької області.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів полягає у розробці методичних, організаційних, нормативно-правових підходів до здійснення облікових процедур з обліку фінансових активів (в тому числі і розрахунків). Внесено пропозиції щодо необхідності відображення в обліковій політиці інформації щодо обліку фінансових активів із врахуванням норм НПСБОДС «Фінансові інструменти». В процесі розробки облікової політики обґрунтовано необхідність врахування особливостей діяльності установи та нормативних документів, що регулюють порядок нарахування та виплати соціальних виплат громадянам. Щодо реєстрації зобов'язань за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» систематизовано первинні документи, які мають подаватися до казначейської служби на етапі реєстрації зобов'язання та на етапі проведення платежів.

Апробація результатів дослідження. Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за темою дослідження опубліковані у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку і оподаткування

Обсяг і структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи складає 80 сторінок машинописного тексту, в якому 13 таблиць, 17 рисунків, список літературних джерел охоплює 7 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових активів установ державного сектору

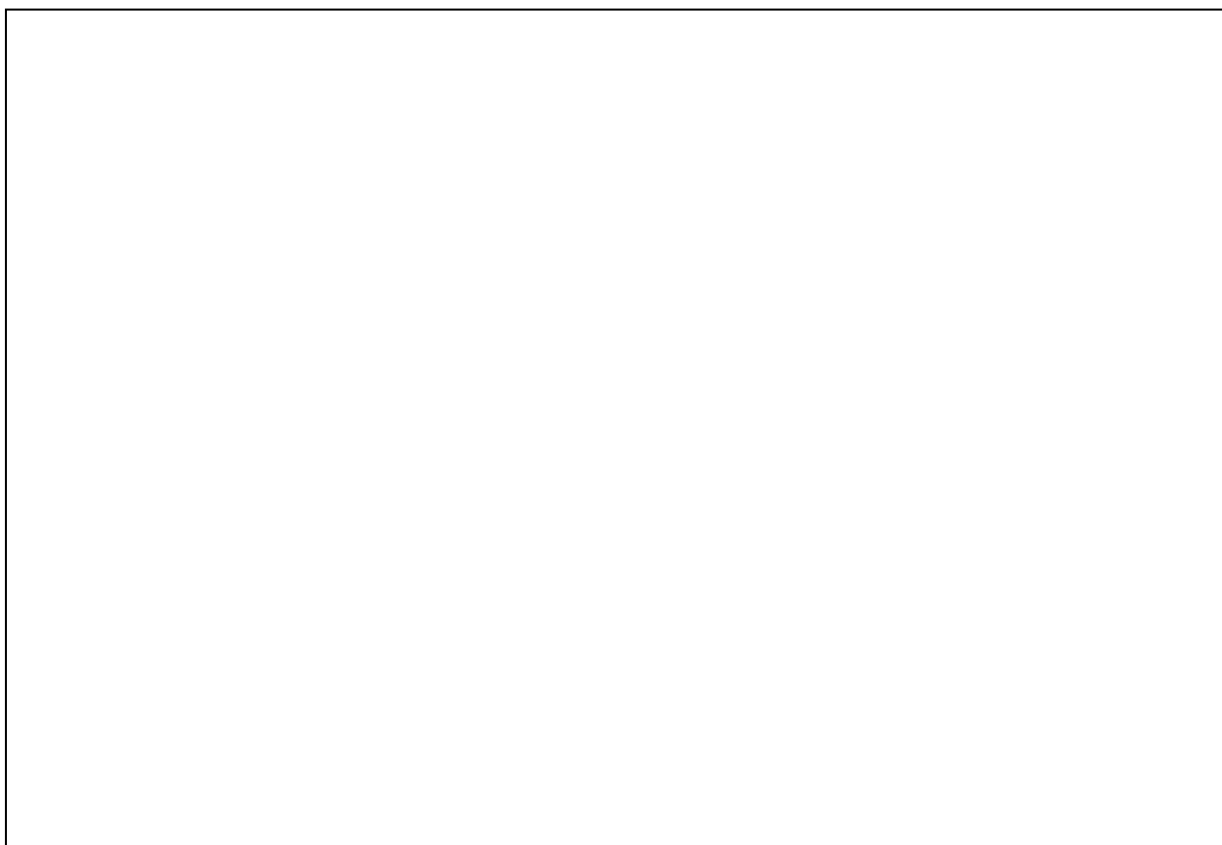
Модернізація обліку у державному секторі обумовила укрупнення об'єктів обліку та виникнення нових. Як відомо, всі наявні активи суб'єктів державного сектору за способом передачі вартості можна поділити на основні й оборотні. Основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/ діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або надання в оренду іншим особам і використовуються за очікуванням більше одного року [56]. Основні засоби багаторазово застосовуються у виробничому процесі та передають свою вартість частинами через нарахування їх зносу за встановленими нормами.

Водночас Керівництво із статистики державних фінансів Світового банку класифікує активи як фінансові й нефінансові [22]. Відповідно до Керівництва «фінансові активи включають фінансові вимоги, монетарне золото та спеціальні права запозичення, що надаються Міжнародним валютним фондом у порядку розподілу». При цьому фінансові вимоги визначаються як активи, котрі надають право одному суб'єкту державного сектору, що є власником активу, тобто кредиторів, отримати один чи декілька платежів від іншого суб'єкта, який є дебітором, відповідно до умов і положень, передбачених у контракті між цими двома суб'єктами. Фінансова вимога є активом, оскільки забезпечує кредиторів економічними вигодами, виступаючи засобом накопичення. Кредитор може отримувати додаткові вигоди у формі процентів або інших виплат доходу від власності та

холдингового прибутку. До типових фінансових вимог належать грошові кошти, депозити, позики, облігації, похідні фінансові інструменти й дебіторська заборгованість [76].

Серед активів бюджетних установ виділяють фінансові активи, тому дослідження сутності фінансових активів у контексті реформування обліку у державному секторі є доволі актуальним.

Фінансування – безповоротне використання державних коштів, які надаються у розпорядження установ державного сектору для здійснення їх статутної поточної діяльності. Фінансування з бюджету, або бюджетне фінансування – це частина загального витрачання державних коштів і виділяється в особливу групу в силу важливості і неповторності джерела фінансування, в якості якого виступає бюджет.



Отже, бюджетне фінансування, як і фінансування в цілому, здійснюється на основі *наступних єдиних принципів:*

- безповоротність;
- цільове використання коштів;
- фінансування в міру виконання робіт, послуг;
- дотримання фінансової дисципліни.

Цільове використання виражається в тому, що витрати мають предметно-цільове призначення: заробітна плата, відрядження, стипендії, поточні витрати і т.д.

Фінансування в міру виконання робіт і послуг передбачає, що кошти виділяються не автоматично в межах річних обсягів робіт і послуг, а у відповідності з фактичним їх виконанням, кількісними та якісними показниками. Здійснення цього принципу виражається в кварталних і місячних розбивках витрат. Дотримання фінансової дисципліни виступає як умова правильного і законного витрачання грошових коштів.

Фінансові активи – це найбільш ліквідна частина активів, які швидко перетворюються в гроші і дозволяють оцінити можливість бюджетній установі своєчасно погасити свої строкові зобов'язання.

З облікової точки зору, активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

До фінансових ресурсів бюджетної установи відносяться грошові кошти на банківських рахунках, у касі, грошові документи, фінансові вкладення, а також всі види дебіторської заборгованості в розрахунках з дебіторами за доходами, за виданими авансами, з підзвітними особами і щодо нестач.

Методичні підходи до обліку фінансових активів визначені у ПСБОДС 134 «Фінансові інструменти». Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку ототожнюють фінансові активи з фінансовими

інструментами, хоча поняття «фінансові інструменти» є ширшим від поняття «фінансові активи». До складу фінансових інструментів відповідно до стандарту, окрім фінансових активів, належать також фінансові зобов'язання (рис. 1.1.).

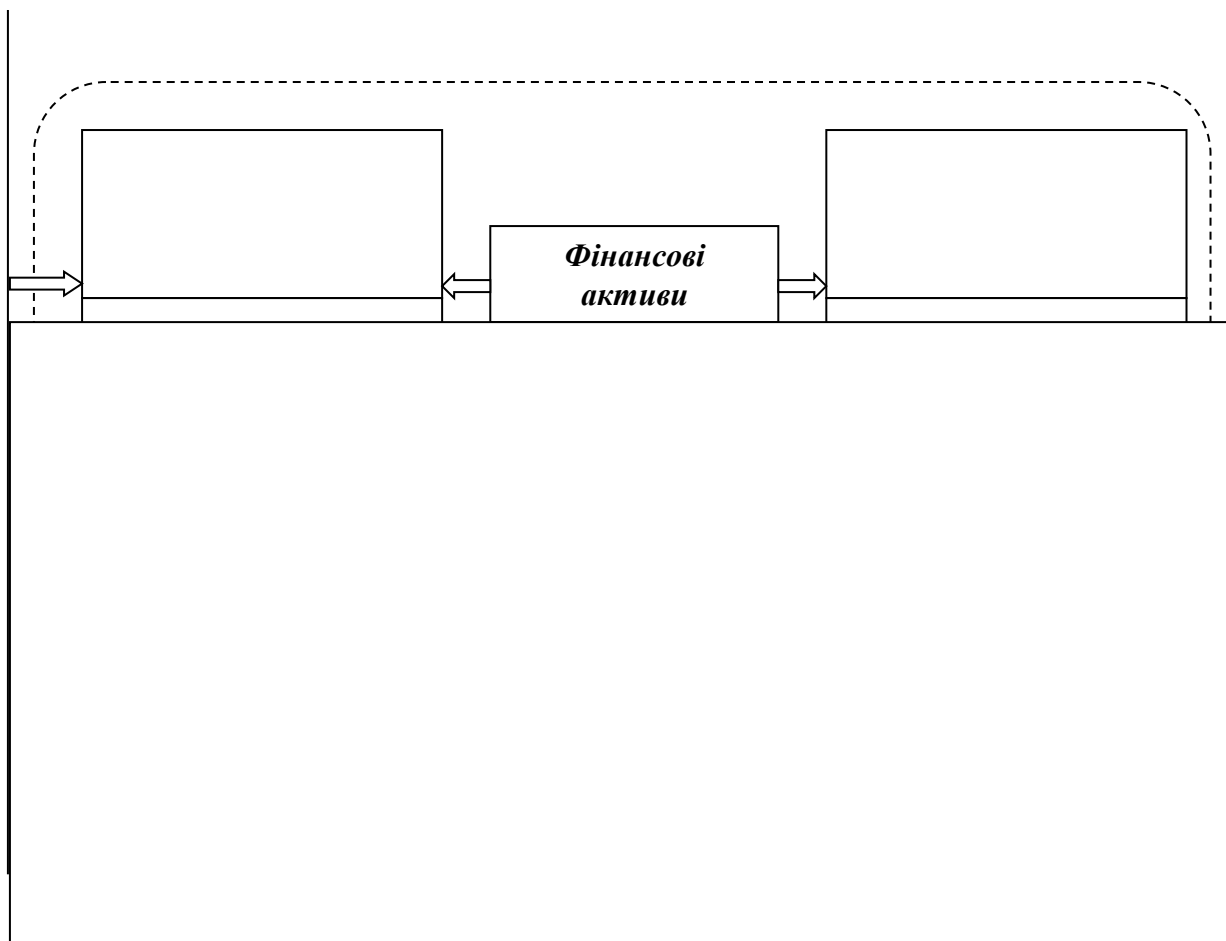


Рис. 1.1. Класифікація фінансових інструментів відповідно до ПСБОДС 134 «Фінансові інструменти»

Примітка. Систематизовано автором на основі [54]

У МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» фінансовий актив визначено як «будь-який актив, що є: а) грошовими коштами; б) контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання; в) контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими; г) інструментом капіталу іншого суб'єкта господарювання». Також зазначений стандарт до

фінансових інструментів відносить «як первинні інструменти (дебіторська і кредиторська заборгованість, власні цінні папери), так і похідні інструменти (фінансові опціони, ф'ючерси і форварди, відсоткові і валютні свопи)» [15]. Таким чином, перелік фінансових активів у стандартах обліку є однаковим.

Сутність грошей виявляється у функціях, які вони виконують в економіці. Виконуючи функцію засобу обігу, гроші виступають в якості посередника при обміні товарів. З точки зору процесу товарного обігу виникає і функція грошей як засобу платежу, тобто коли продаж товару здійснюється з відстрочкою її оплати готівкою або в кредит. Повноцінні гроші можуть виконувати функцію накопичення, інакше кажучи, це властивість грошей проявляється в їх здатності в будь-який час претендувати на придбання товарів, робіт і послуг. Грошові кошти установ ДСЕ, на відміну від аналогічних активів виробничих підприємств, не виступають в якості нагромаджу вальної функції. Зважаючи на специфіку таких установ (зокрема їх функціонування на засадах бюджетного фінансового забезпечення), ці активи виступають як засіб платежу та міра вартості (з точки зору класичної економічної теорії) (рис. 1.2).

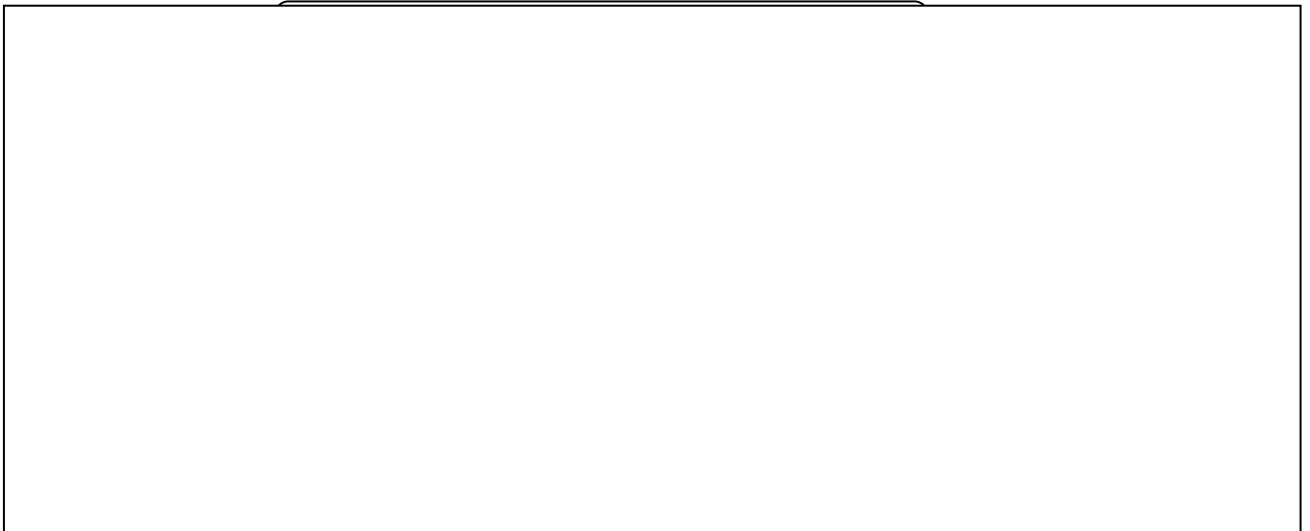


Рис. 1.2. Сутнісні характеристики грошових коштів

Грошові кошти установи отримують у вигляді асигнувань, котрі зараховуються на реєстраційні рахунки відповідно до обсягів, затверджених у кошторису.

Здійснення розрахунків суб'єктами державного сектору тісно пов'язане із грошовими потоками установи, тобто із грошовими коштами. Тому вважаємо за доцільне з'ясувати функціонально-організаційні характеристики грошових потоків суб'єктів державного сектору.

До основних (базових) функціонально-організаційних характеристик грошових потоків суб'єктів державного сектору можна віднести наступні [9, с. 58]:

- причину та джерело формування грошового потоку, що відповідає господарським операціям або їх сукупності (бюджетні асигнування; кошти від надання платних послуг, дозволених законодавством; надходження коштів від благодійних внесків, гранти і т.д);
- фактори формування абсолютної величини грошового потоку;
- вплив грошового потоку на майно установи в частині зміни (збільшення або зменшення) абсолютної величини грошових коштів
- форма узгодження грошового потоку, тобто процедура ідентифікації та структурування грошового потоку;
- кількісне оцінювання грошового потоку шляхом розрахунку на основі узгодження грошових потоків абсолютної величини узагальнюючих показників руху грошових коштів (операційного, інвестиційного чи фінансового грошового потоків), фінансових показників та грошових коефіцієнтів.

Залежно від видів господарської діяльності розрізняють грошові потоки від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Виділимо надходження грошових коштів суб'єктів державного сектору та їх вибуття по кожному виду діяльності, які визначені у ПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Надходження та вибуття грошових коштів суб'єктів державного сектору

Види діяльності	Надходження грошових коштів	Вибуття грошових коштів
Операційна діяльність « основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю»	- Бюджетні асигнувань - надходження від надання платних послуг виручка від реалізації товарів, робіт і послуг; - аванси, отримані від покупців; - погашення дебіторської заборгованості	-оплата рахунків постачальників і підрядників; - виплата заробітної плати; - відрахування до бюджету та фондів соціального страхування.
Інвестиційна діяльність – «придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів»	- кошти, отримані від реалізації основних засобів і нематеріальних активів; - дивіденди, проценти від довгострокових капітальних вкладень; - повернення інших капітальних вкладень	придбання основних засобів і нематеріальних активів; - довгострокові фінансові вкладення; - придбання інноваційних проектів
Фінансова діяльність – «діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань»;	короткострокові кредити та позики; цільове фінансування	повернення короткострокових кредитів і позик

Відповідно до зазначеної таблиці грошовий потік формується в результаті взаємодії великої кількості вхідних та вихідних грошових потоків, що визначає складну структуру інформаційно-методологічної підтримки управлінських фінансових рішень. Управління інвестиційними грошовими потоками за окремими напрямками інвестиційної діяльності потребує використання різних підходів до оцінки грошових потоків та їх планування.

У свою чергу управління фінансовими грошовими потоками пов'язано з особливостями, що проявляються у співвідношенні завдань фінансової діяльності з потребами операційної та інвестиційної діяльності.

Кожна господарська операція є зміною зобов'язань. Зобов'язанням є обов'язок боржника вчинити на користь кредитора певну дію: передати майно, сплатити гроші тощо, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Отже, дебіторська заборгованість – це майнові вимоги установи до інших осіб, що є його боржниками. Дебіторська заборгованість виникає в результаті договірних відносин у момент переходу права власності на товари, роботи, послуги або в результаті попередньої

оплати в рахунок отримання в майбутньому товарів, робіт, послуг за умови, якщо передача матеріальних цінностей та сплата грошових коштів не співпадають за часом. Крім того, є заборгованість підзвітних осіб за видані їм грошові суми. Дебіторська заборгованість не завжди погашається грошовими засобами або іншими ресурсами. У разі неможливості її стягнення вона може бути визнана безнадійною. У цьому випадку дебіторська заборгованість списується з балансу і припиняє своє існування в якості активу.

Зобов'язання, які відображаються у бухгалтерському обліку, мають юридичну форму та економічний зміст. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правовими нормами. Ці відносини надають право одній стороні вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо, а іншу сторону зобов'язують виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання й надають при цьому право вимагати відповідну винагороду – у вигляді сплати грошових коштів, надання зустрічних послуг тощо. У широкому розумінні зобов'язання виникають у вигляді управлінського правового акту замовлення або державного контракту. У вузькому значенні – з господарського договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать закону; за результатами конкурсу, тендеру, іншого публічного торгу. Юридичною підставою договірних господарських зобов'язань є господарський договір. За Цивільним кодексом України господарський договір – це одна з найбільш поширеніших підстав виникнення зобов'язань. Однак не всі зобов'язання встановлюються договором: значна їх частина визначається адміністративними актами, іншими правомірними чи неправомірними діями.

Юридичний термін зобов'язання має декілька складових: зміст зобов'язання, суб'єкти та правовідносини між суб'єктами. Суб'єктом зобов'язання в цивільно-правових відносинах є 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. У бухгалтерському обліку поняття «зобов'язання» вужче, ніж в цивільному законодавстві, що й впливає на відображення в обліку зобов'язань:

- зобов'язання в обліку виникає відповідно до законодавчих актів, що регулюють економічні відносини;
- поняття «зобов'язання» в праві та обліку мають різний зміст;
- договір – тільки юридичний факт, тому в бухгалтерському обліку відображаються договірні зобов'язання в момент їх виконання, а не виникнення, тобто укладення договору.

До фінансових вкладень відносяться державні та муніципальні цінні папери; цінні папери організацій; вклади в статутні капітали інших організацій; надані іншим організаціям позики; депозитні вклади в кредитних організаціях; дебіторська заборгованість, придбана на підставі поступки права вимоги, інше.

Фінансові ресурси бюджетних установ (державних та муніципальних) установ це – грошові кошти, що надходять з різних джерел для цілей забезпечення їх діяльності. Джерела фінансових ресурсів регламентуються законодавством. Облік фінансових ресурсів установ є впорядкованою системою збору, реєстрації, групування та узагальнення інформації в грошовому вираженні про стан і рух фінансових активів. Звітна інформація допомагає контролювати як цільову спрямованість витрачання коштів, так і результативність їх використання.

Отже, фінансові активи є контрактним правом СДСЕ, які уособлюють певні зобов'язання, які виражаються у грошовій формі та мають на меті принести вигоди у майбутньому. Особливої уваги потребує визнання та оцінка фінансових активів у бухгалтерському обліку (рис .1.3).

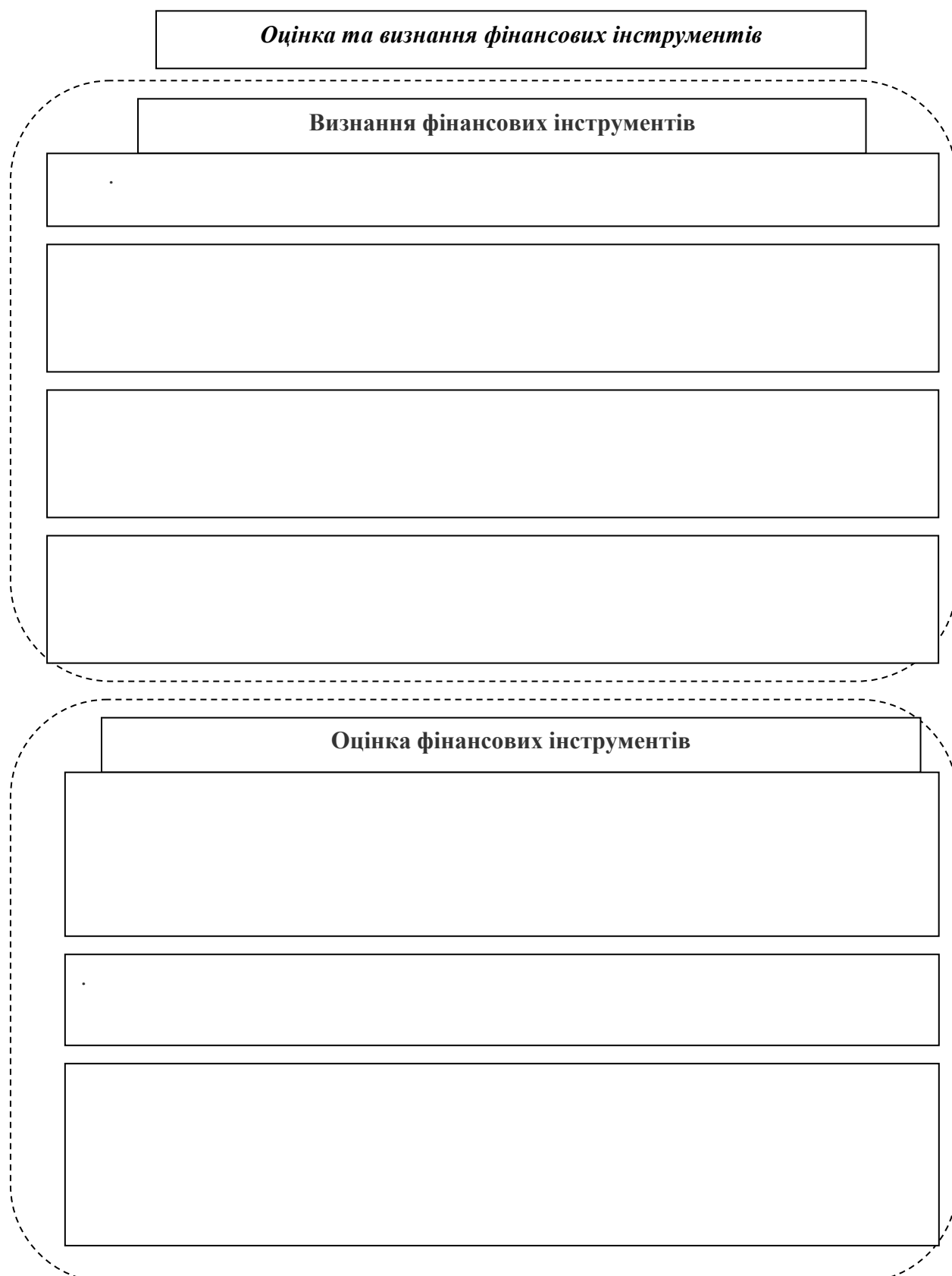
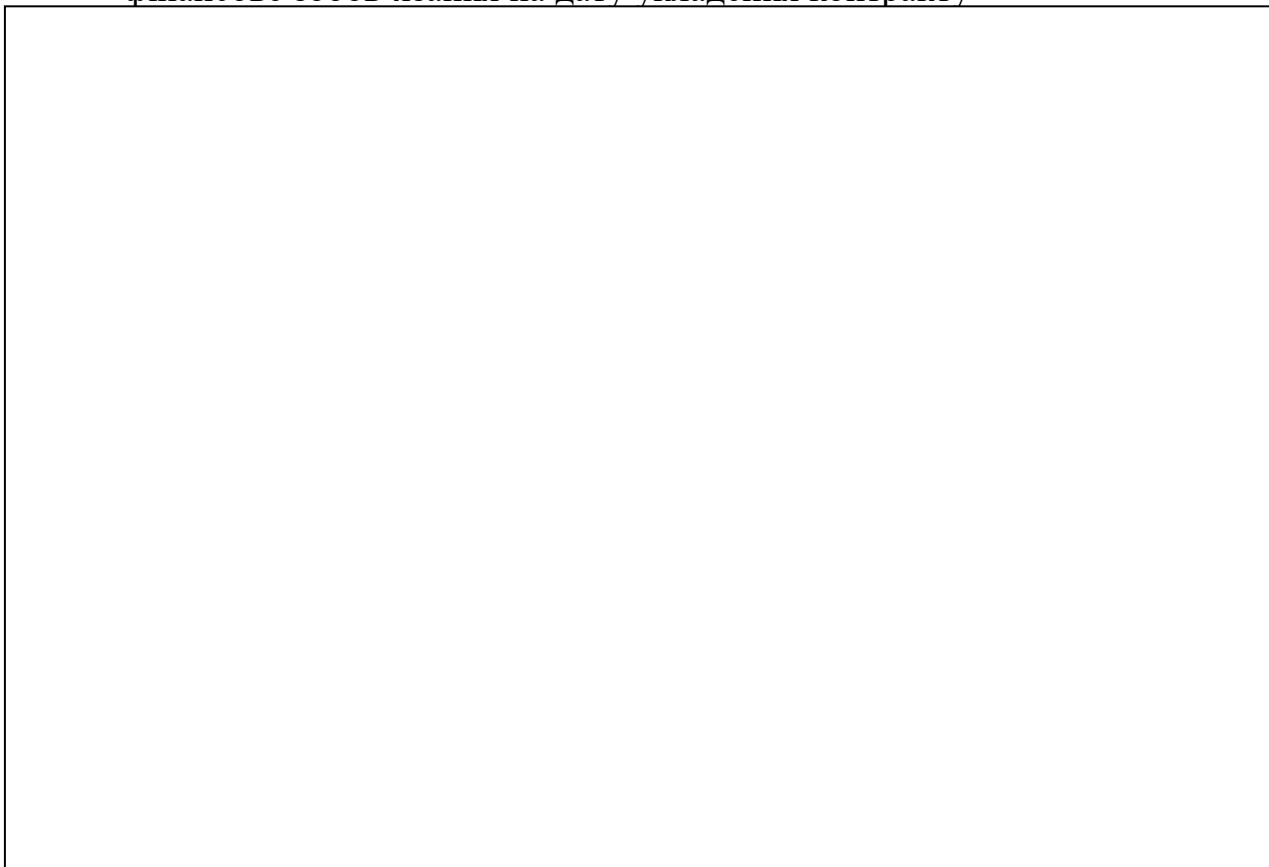


Рис. 1.3. Оцінка та визнання фінансових інструментів за НПСБУДС

134 «Фінансові інструменти»

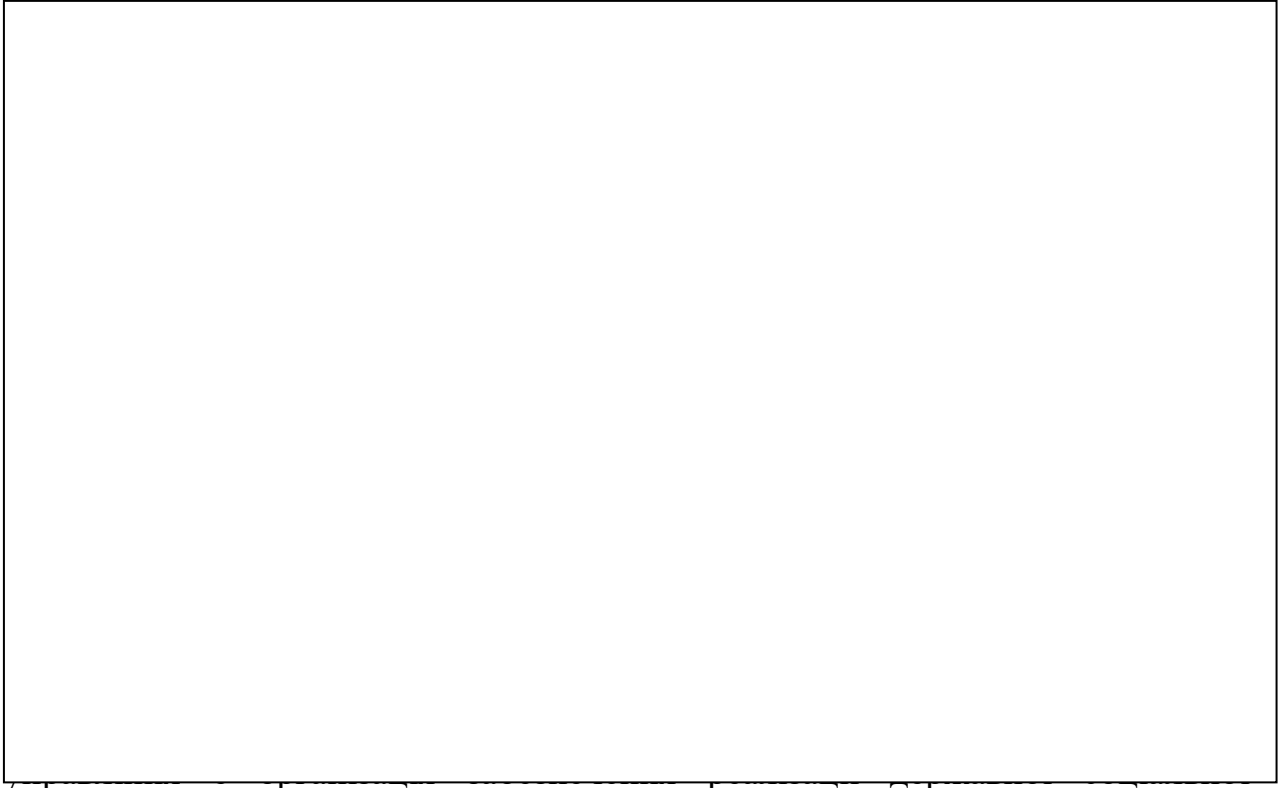
Примітка. Систематизовано автором на основі [54]

Підсумовуючи відмітимо, що відповідно до НП(С)БОДС 134
«Фінансові інструменти»,
фінансове зобов'язання на дату укладення контракту



1.2. Особливості діяльності установ державного сектору та її вплив на побудову системи обліку фінансових активів

У процесі



політики та соціальний захист жителів району. Організаційну структуру покажемо на рис. 1.4.

Таким чином, Управління соціального захисту є бюджетною неприбутковою установою. Відповідно майно перебуває у державній власності та використовується нею на правах оперативного управління для забезпечення виконання її завдань. Управління утримується за рахунок коштів державного бюджету та інших додаткових джерел відповідно до Бюджетного кодексу та інших нормативно-правових актів.

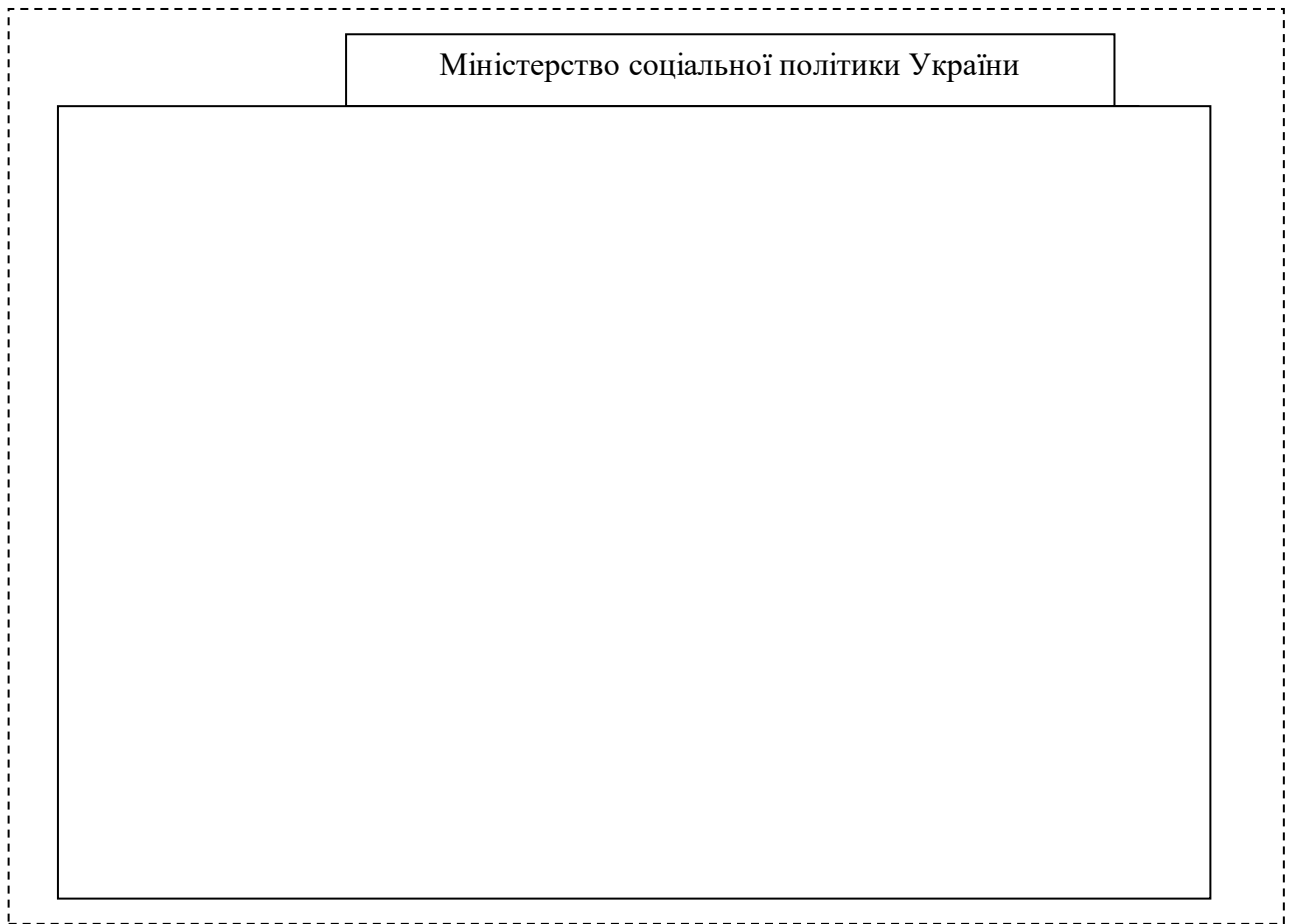


Рис. 1.4. Організаційна структура Управління соціального захисту населення (УСЗН) Теофіпольської РДА

Примітка. Побудовано автором на основі діючої практики Управління СЗН Управління соціального захисту населення райдержадміністрації структурний підрозділ райдержадміністрації, що утворюється відповідно її головою, є підзвітним і підконтрольним голові адміністрації та Департаменту соціального захисту населення обласної державної адміністрації.

На діяльність управління соціального захисту та систему обліку впливають наступні чинники:

–	
кодам	
соціал	
загаль	
управ.	
сплату	

– фінансування видатків за ФКВ «Соціальний захист та соціальне забезпечення» здійснюється на соціальні гарантії та соціальне обслуговування.

– здійснення соціальних видатків здійснюється відповідно до нормативних документів, які регулюють соціальні гарантії в Україні, закону «Про державний бюджет» та Бюджетного кодексу.

Повноваження управління соціального захисту населення систематизовано на рис.1.5.

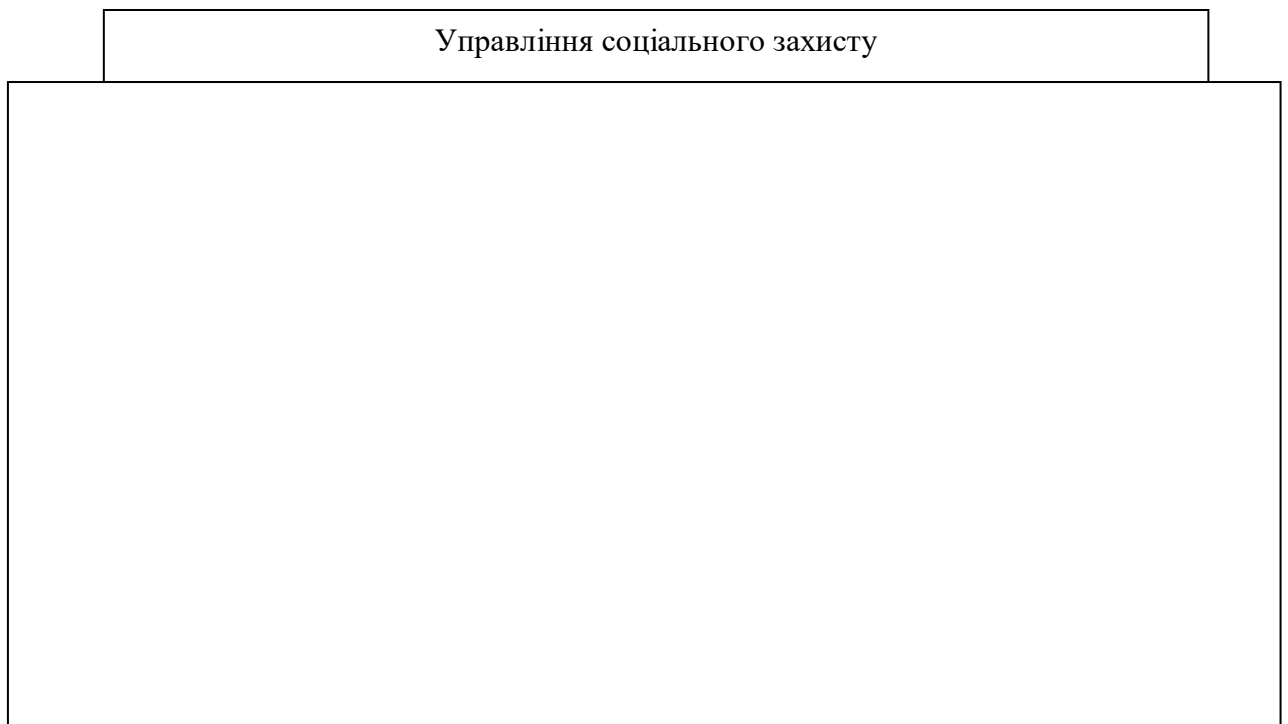


Рис. 1.5. Повноваження Управління соціального захисту населення.

Примітка. Побудовано автором на основі діючої практики Управління СЗН

Таким чином, установа отримує грошові кошти за двома видами ФКВ: на соціальний захист населення та на утримання апарату управління. Співвідношення цих видатків має наступний вигляд (рис .1.6)

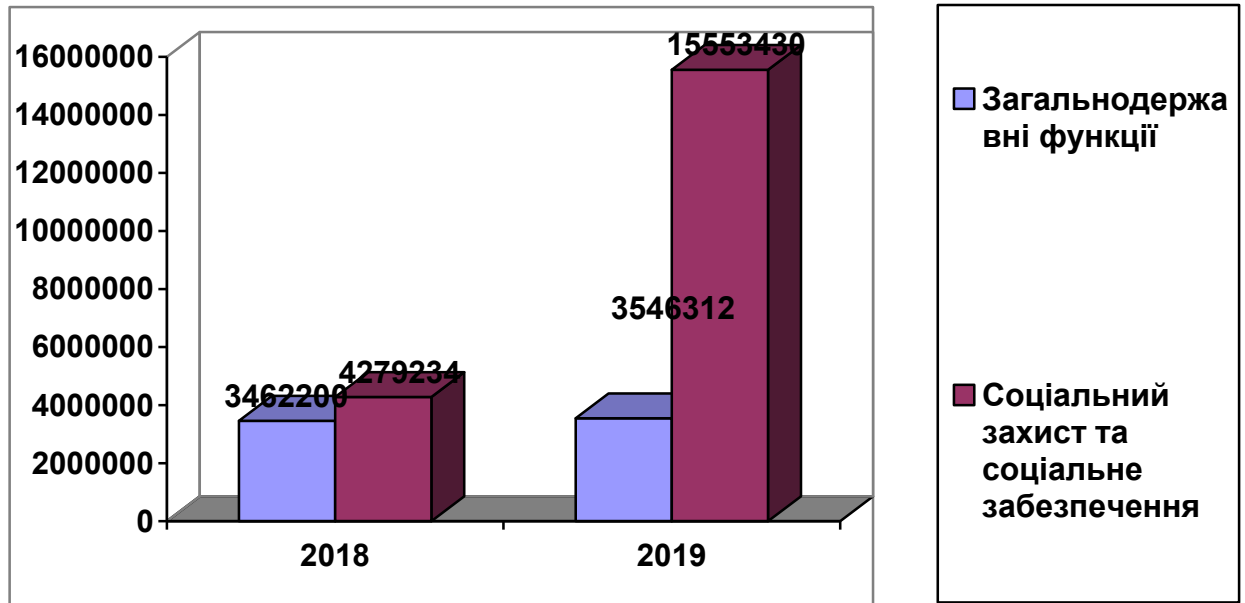


Рис. 1.6. Співвідношення видатків за функціональною класифікацією в управлінні соціального захисту населення Теофіпольської РДА

Примітка. Сформовано за даними фінансової звітності управління соціального захисту

Таким чином, видатки на соціальний захист у 2018 році складають 4 279 234 грн., а у 2019 році 15 553 430 грн., а видатки за управління у 2018 році - 3 462 200 грн., а у 2019 році – 3 546 312 грн.

Виходячи із різноманітної кількості бюджетних програм (як на управління так і на соціальні виплати) та відповідно видатків, які здійснюються установою важливе значення має формування облікової політики. СДСЕ ведуть облікову політику спрямовану на облік виконання кошторису (у нашому випадку це 10 бюджетних програм які фінансуються з державного бюджету) у процесі здійснення своєї господарсько-фінансової діяльності. Облікова політика бюджетних установ має свої особливості, які полягають перш за все у формі ведення бухгалтерського обліку, якою є меморіально-ордерна, що затверджено інструкцією «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» [11].

Сутність облікової політики щодо обліку фінансових активів полягає у наступному (рис.1.7).

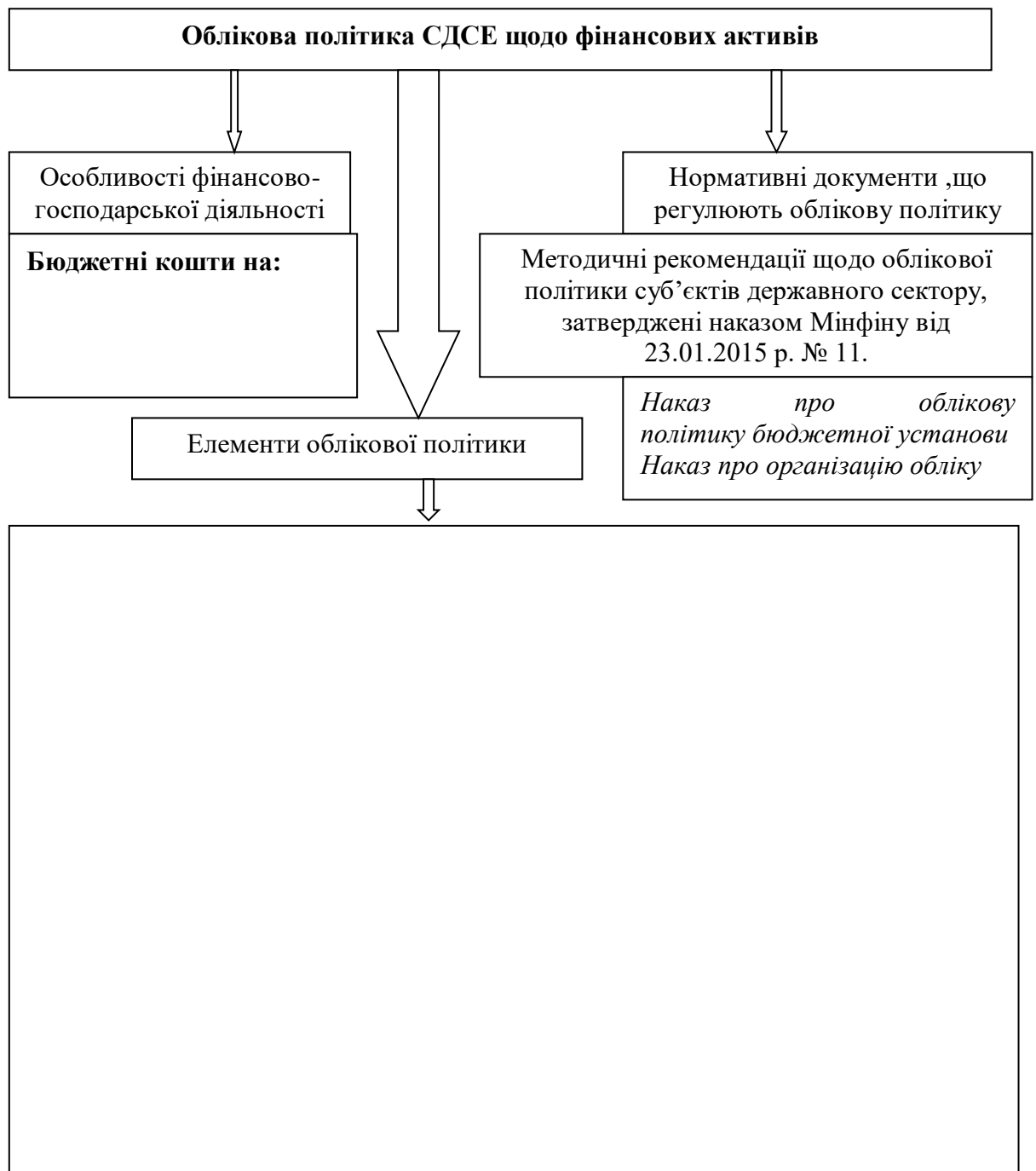


Рис. 1.7. Облікова політика управління соціального захисту населення Теофіпольської РДА щодо фінансових активів

Примітка. Розроблено автором

Облік фінансових активів як складова бюджетного обліку є науково обґрунтованою системою спостереження, відображення, узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Облік забезпечує користувачів потрібною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків розглядуваних альтернатив. Система обліку організована таким чином, щоб описувати

безготівкові операції в узагальненому вигляді – у синтетичному обліку і деталізовано в розвиток синтетичного – в аналітичному. При цьому бухгалтерський облік повинен відповідати загальним вимогам, що ставляться до його організації:

- усі операції повинні бути підтверджені документально та здійснюватися послідовно;
- записи здійснених операцій відображаються на рахунках обліку відповідно до робочого плану рахунків установи;
- облік повинен бути суцільним за охопленням операцій і безперервним у часі.

Основними завданнями системи організації бухгалтерського обліку фінансових активів систематизуємо на рис. 1.8.

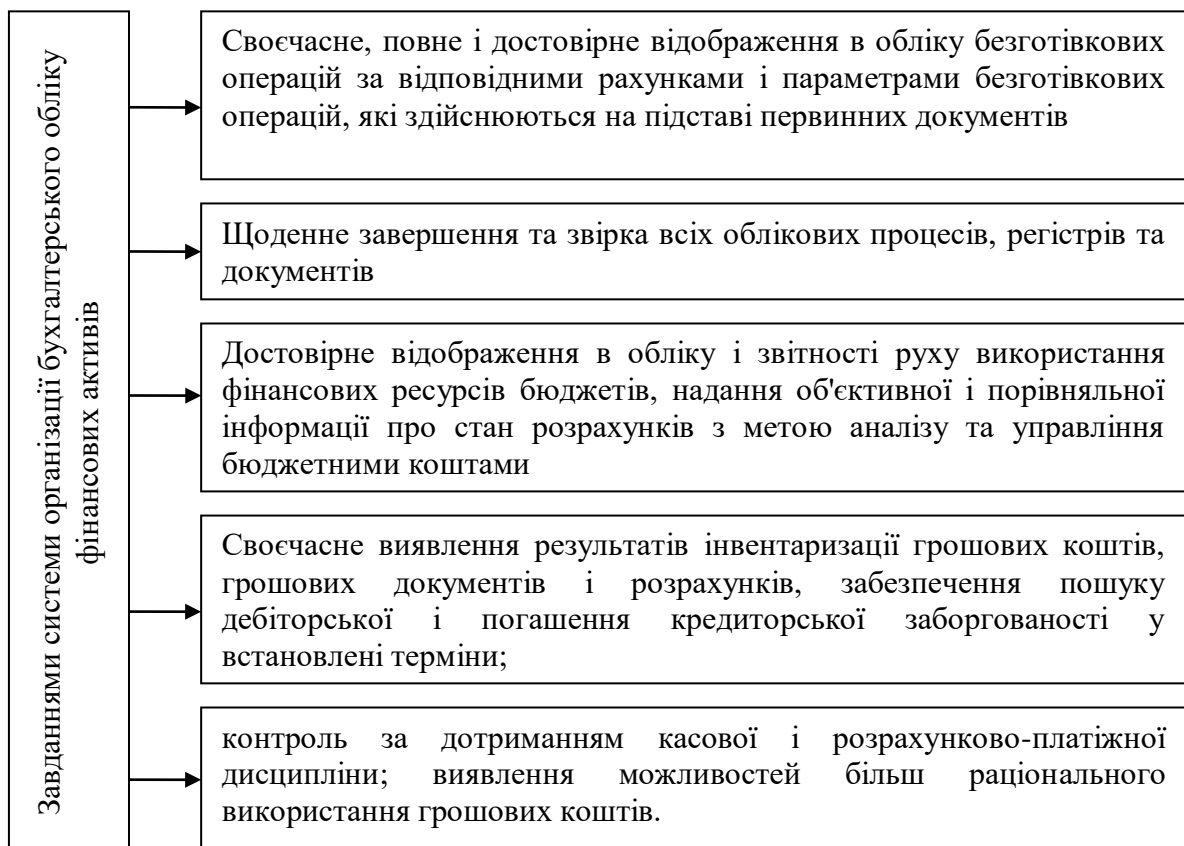


Рис .1.8. Завдання обліку фінансових активів СДСЕ

Примітка. Розроблено автором

Метою обліку грошових коштів та відповідно розрахунків бюджетних установ є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансування з бюджету, стан розрахунків з покупцями, за

податками та платежами, іншими безготівковими операціями, а також інформації про рух коштів на розрахункових рахунках, відкритих в органах ДКСУ. Облік безготівкових операцій необхідний для забезпечення зберігання бюджетних коштів через відображення всіх операцій щодо безготівкових розрахунків усіх рівнів у бухгалтерських документах, складання фінансової та бюджетної та звітності.

Таким чином, бухгалтерський облік грошових коштів та розрахунків дає змогу запобігати крадіжкам, розтратам та іншим порушенням у виконанні бюджетів усіх рівнів. Організація обліку фінансових активів забезпечується системою методів. Основними методами, які використовуються бухгалтерською службою, для організації достовірного обліку зобов'язань є:

- відображення усіх господарських операцій в первинних документах і реєстрах обліку та їхня оцінка;
- подвійний запис операцій і система рахунків;
- проведення періодичної та річної інвентаризації коштів на рахунках і в розрахунках;
- узагальнення інформації у балансі.

Підставою для бухгалтерського обліку фінансових активів є первинні документи: рахунки фактури, накладні, платіжні доручення, чеки, векселі, банківські виписки тощо.

Вони повинні бути складені під час здійснення безготівкових операцій, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення та можуть складатися у паперовій формі та/або у вигляді електронних записів. При електронному записі облікових реєстрів повинно бути забезпечено отримання таких документів на паперових носіях. Для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку безготівкових операцій бюджетних установ та складання фінансової звітності План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Бухгалтерський облік розрахункових операцій на рахунках бюджетної установи ведеться на рахунках другого класу (дебіторська заборгованість). Взаємозв'язок фінансових активів СДСЕ з Планом рахунків систематизовано на рис. 1.9.

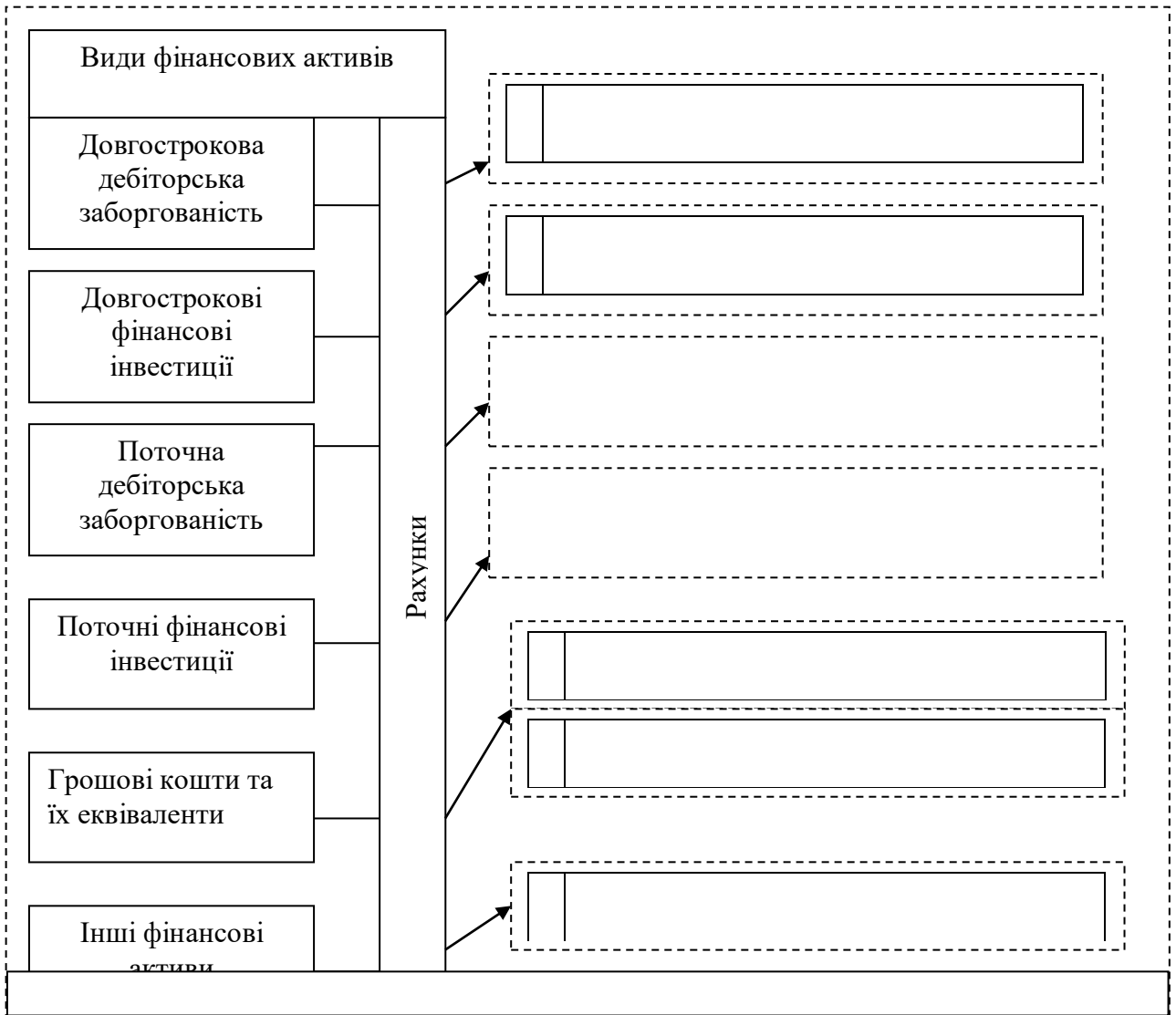


Рис. 1. 9. Взаємозв'язок фінансових активів установ державного сектору з Планом рахунків

Примітка. Розроблено автором

Зазначені на рис.1.9 рахунки для обліку зобов'язань у робочому плані рахунків Управління соціального захисту населення доцільно розширити у вигляді субрахунків, визначених Планом рахунків та аналітичних рахунків за видами бюджетних коштів та напрямками їх використання; внутрішніх розрахунків за операціями з внутрішнього переміщення за видами фінансового забезпечення.

Висновки до розділу 1

Розглянуто суть термінів «фінансові інструменти», «фінансові активи» та їх визначення у науковій літературі та нормативно-правових актах та визначено, що фінансові активи відповідно до ПСБОДС є складовою фінансових інструментів.

У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік представляє велику частину інформації для цілей управління, а управління, у свою чергу, має потребу в достовірних даних для оперативних дій і прогнозування вважаємо, що класифікація заборгованості, як одного з об'єктів управління і бухгалтерського обліку, повинна ґрунтуватися на єдиних, уніфікованих підходах до класифікаційних ознак. Оскільки об'єктом дослідження є фінансові активи установ державного сектора, то в роботі систематизовано їхню класифікацію використовуючи підхід, який виділено при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Розглянуто особливість формування облікової політики, щодо фінансових активів та запропоновані елементи облікової політики для досліджуваної установи – Управління соціального захисту населення Теофіпольської РДА. При розробці Положення про облікову політику враховувати норми ПСОБСДС «Подання фінансової звітності», «Фінансові інструменти та Методичних вказівок щодо формування облікової політики.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

2.1. Облік грошових коштів в установах державного сектору

Облік грошових коштів є одним із головних напрямів бухгалтерського обліку бюджетних установ, оскільки тісно пов'язаний із фінансуванням. Фінансування – це джерело покриття видатків у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань, тобто в межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету [1, с. 45]. Фінансування – це надання грошових коштів бюджету або права на їх витрачання в межах затверджених асигнувань на передбачені бюджетом заходи [8, с.76] . Суми, які затверджені по бюджету на видатки на певні заходи, називаються бюджетними асигнуваннями. Фінансування здійснюється в межах затверджених асигнувань не під план, а в міру його виконання і повинно носити цільовий характер. На сьогоднішній день фінансування органів установ державного сектору здійснюється через органи Державної казначейської служби (рис. 2.1).

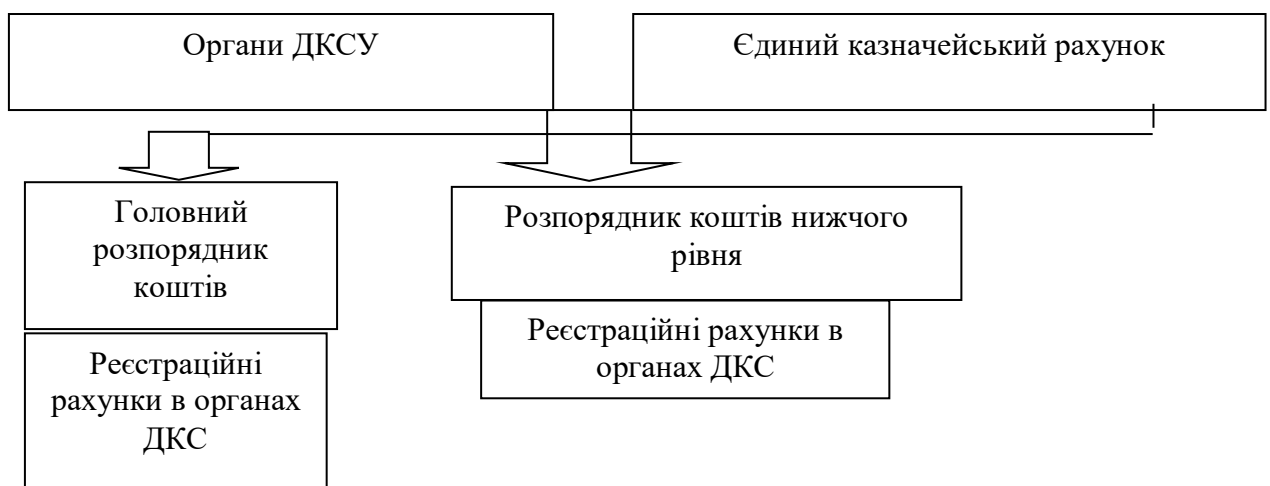


Рис. 2.1. Порядок фінансування через органи Державної казначейської служби

Примітка. Систематизовано автором за даними [48; 49]

З рис.2.1 видно, що фінансування здійснюється через органи ДКС, що дозволило забезпечити більш строгий контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Казначейська система виконання бюджету ґрунтується на принципі єдиного казначейського рахунку. Єдиний казначейський рахунок – це рахунок, відкритий ДКСУ для обліку коштів і здійснення розрахунків у Системі електронних платежів НБУ. У свою чергу, в органах ДКСУ відкривають реєстраційні рахунки розпорядникам бюджетних коштів. Рух бюджетних коштів на поточних рахунках здійснюється у взаємозв'язку із змінами джерел фінансування, якими є доходи загального фонду.

Реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – рахунки, які ім. відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів.

Спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

Розпорядники коштів подають до відповідних органів ДКСУ затверджені кошториси, плани використання бюджетних коштів, плани асигнувань загального фонду. Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для прийняття розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань. Надалі після законодавчо визначеного терміну органи Державного казначейства здійснюють оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів у встановленому ДКСУ порядку тільки відповідно до затверджених і взятих на облік кошторисів, планів асигнувань загального фонду та планів використання бюджетних коштів.

Здійснення видатків бюджетних установ органами Державного казначейства за коштами загального фонду відбувається шляхом проведення платежів з реєстраційних рахунків, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального

фонду кошторисів. Кількість рахунків у конкретного розпорядника коштів залежить від рівня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Установа для відкриття бюджетних рахунків подає до ДКСУ такі документи:

а) заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера;

б) картку із зразками підписів та відбитка печатки і перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці особи, у двох примірниках;

в) копію довідки про включення розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Із органом ДКСУ установа укладає договір на відкриття й обслуговування реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків.

Основними підтвердними документами для аналітичного й бухгалтерського обліку є виписки з рахунків, відкритих в ДКСУ, які бухгалтер щоденно звіряє з фактичними Суми, які перераховано установам, зазначаються у книзі згідно з виписками рахунків.

--

формується щомісячно, а суми касових видатків зазначаються щоденно згідно з виписками з рахунків розмежовуючи за КЕКВ. Якщо касові видатки відновлені, їх суми записуємо на звороті картки.

Картку аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) відкривають на рік у розрізі видів доходу спеціального фонду. Облік грошових коштів стосується лише суми отриманих доходів та відображається згідно з виписками з рахунків.

Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів), обліковують у картці аналітичного обліку фінансових доходів у розрізі їх видів та відкривають на рік. Суми отриманих доходів переписують з виписок з рахунків. Узагальнивши за місяць відповідні відомості, бухгалтер звіряє їх підсумки з даними бухгалтерського обліку і виписками з рахунків — у частині залишку коштів на рахунку на відповідну дату.

Для обліку грошових коштів використовують меморіальні ордери:

№ 2 (№ 2-авт) «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»

№ 3 (№ 3-авт) «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)».

Облік грошових коштів у них ведуть щоденно на підставі виписок з рахунків та первинних документів (платіжок тощо), які підшивають до цих ордерів. Суму оборотів за місяць за кожним субрахунком, що включає меморіальний ордер, заносять у книгу «Журнал-головна» за відповідним субрахунком і меморіальним ордером. При цьому бухгалтер та головний бухгалтер кожного повинні контролювати, щоб залишок коштів на відповідному субрахунку відповідав залишку коштів за випискою з рахунку. За кожним рахунком, відкритим в ДКСУ, складають окремий меморіальний ордер.

Облік грошових коштів за коштами загального фонду ведуть у меморіальному ордері № 2, однак необхідно враховувати, що якщо за коштами загального фонду два чи більше рахунків, то і ордерів відкривають стільки ж. При цьому їх нумеруємо: 2-1, 2-2 і т. д.

За аналогією і формують меморіальні ордери за коштами спецфонду, але їх нумерують : 3-1, 3-2 і т. д. Розглянемо кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку.

На кінець бюджетного року залишків на рахунках в казначействі за загальним фондом не допускається, а за спеціальним можуть бути залишки. Власні надходження бюджетної установи мають бути спрямовані на ті бюджетні програми, які передбачені призначеннями спеціального фонду державного бюджету з урахуванням вимог законодавства. Кошти, що надходять безпосередньо на рахунки розпорядників, вважаються доходами спеціального фонду державного бюджету або коштами, що відносяться на відновлення касових видатків. Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси установ, повинні спочатку бути обов'язково зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, які відкриті в ДКСУ . Після цього вони можуть витратитися за призначенням згідно з кошторисом установи

Бухгалтерський облік грошових коштів в бюджетних установах систематизовано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відображення в обліку операцій з використанням корпоративної картки

	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Отримано бюджетні асигнування на поточні видатки	2313	7011	16000,00
2.	Отримано кошти цільового фінансування на придбання основних засобів	2313	5411	100000,00
3.	Отримано надходження спеціального фонду як: плата за послуги, доходи від господарської діяльності,	2313	2111	10030,00

	продажу майн			
	благодійні внески, гуманітарна допомога	2313	7511	2000,00
4.	Витрачено грошові кошти для придбання матеріалів як: попередня оплата	2113, 2117	2313	1600,00
	наступна оплата	6415, 6211	2313	570,00

Примітка. Розроблено автором

Досить специфічним є облік грошових коштів в дорозі. Така ситуація виникає, коли бухгалтер вносить у останні дні поточного місяця до каси банку готівку з каси. Готівку має банк зарахувати на рахунок установи, а по факту кошти зараховуються у наступному місяці. Тому у поточному місяці ці кошти вважатимуть не готівковими і не коштами на рахунках, а коштами в дорозі. Кошти в дорозі обліковують на субрахунках 221 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

Необхідно відмітити, що касові операції в досліджуваній установі відсутні, однак лише зупинимось на характеристиці рахунків для обліку коштів у касі. В управлінні соціального захисту може виникати необхідність обліковувати путівки, які виділяться особам з певних пільгових категорій.

Для відображення готівки в обліку – рахунок 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти», призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у готівці, грошових документів (у національній та іноземній валютах), які є в касі суб'єкта держсектору (поштових марок, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо), та про кошти в дорозі. Схематично будову рахунка покажемо на рис. 2.2.

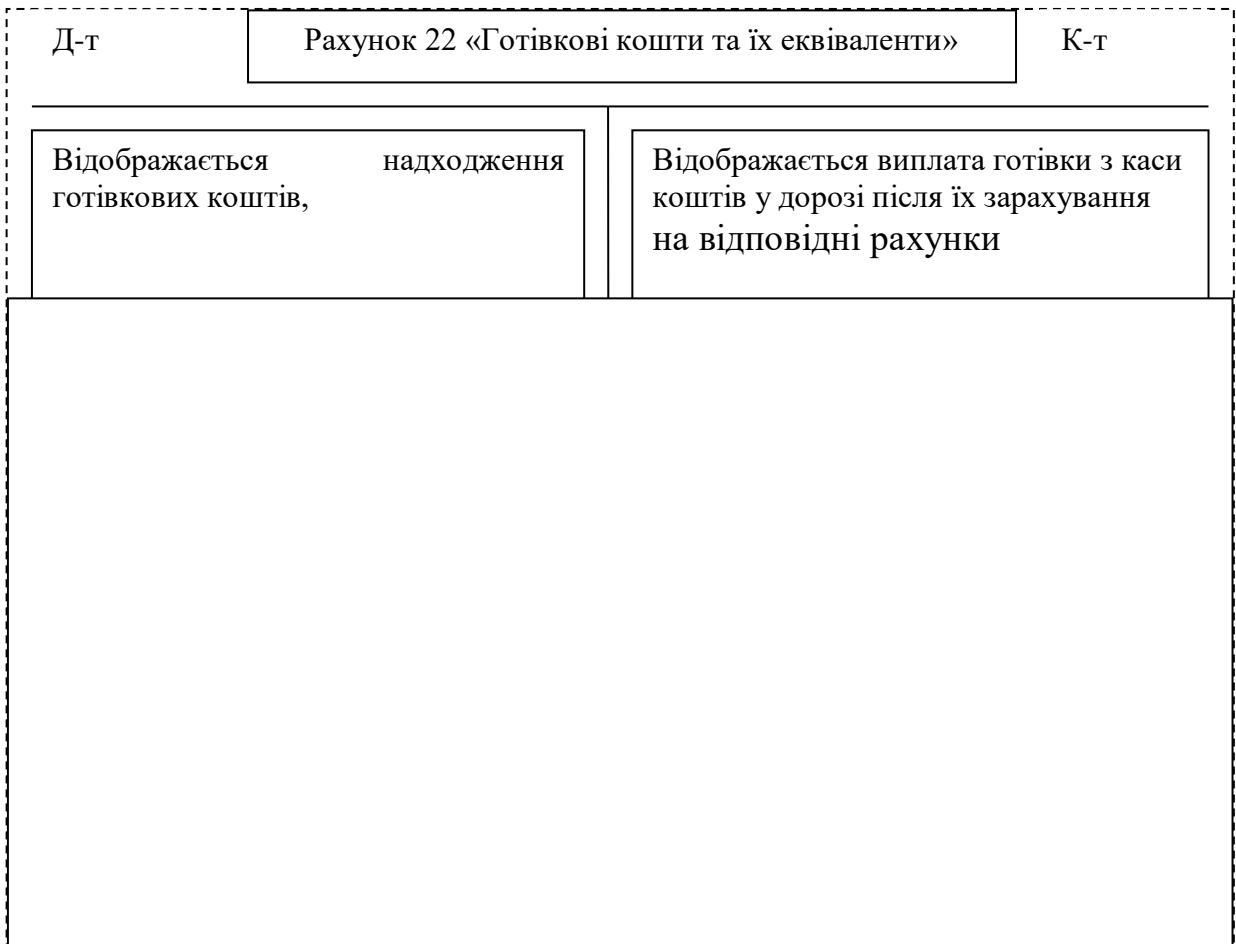


Рис. 2.2. Будова рахунка 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти»
Примітка. Систематизовано автором за даними [57]

Типові бухгалтерські проводки, пов'язані з рухом грошових документів наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні бухгалтерські проводки з обліку грошових документів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Оприбуткування грошових документів (талони на бензин, харчування, сплачені путівки в санаторії, поштові марки, тощо)			10000
Видача підзвіт бланків суворої звітності (талони на бензин, бланки трудових книжок тощо)			1000
Списання витрачених бланків суворої звітності на ви трати на підставі авансового звіту підзвітної			1000

особи			
Списання витрачених бланків суворої звітності на ви трати на підставі акта			1000
Видача путівок на лікування, відпочинок:			
— у рахунок заробітної плати			1000
— з наступною оплатою працівником			100

Примітка. Систематизовано автором за даними [57]

Загальну схему руху носіїв інформації ілюструє схема подана нижче (рис.2.3).

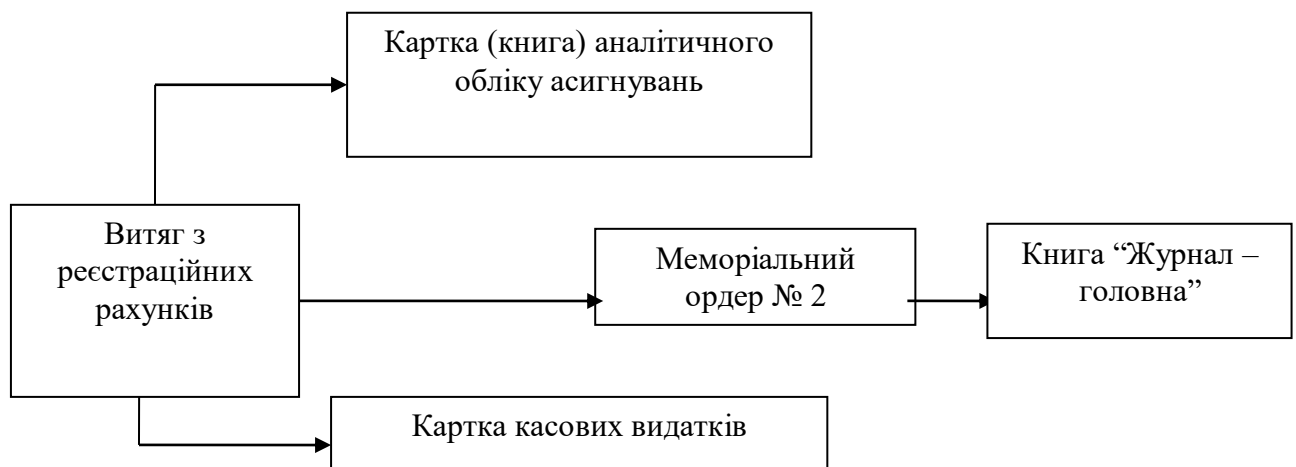


Рис.2.3. Рух облікової інформації з обліку грошових коштів на реєстраційному рахунку

Примітка. Систематизовано автором

Облік грошових коштів в бюджетних установах специфічний, оскільки дія зобов'язань обмежена часовими рамками – бюджетним роком. Тому коли на рахунки установи зараховують такі кошти, як повернення дебіторської заборгованості, що виникла у минулому бюджетному році, то за коштами загального фонду бюджету суму цієї заборгованості бухгалтер визнає доходом загального фонду бюджету і зобов'язаний перерахувати в дохід бюджету (державного чи місцевого).

Головний бухгалтер має проконтролювати, аби цю суму не використали у поточному бюджетному періоді. Якщо ж така заборгованість утворена за надходженнями спецфонду у вигляді власних надходжень, її суму установа може використовувати в поточному бюджетному періоді. При

цьому коригується фінансовий результат виконання кошторису минулого періоду і збільшується на цю суму дохід поточного періоду. На кінець бюджетного року залишків на рахунках в казначействі за загальним фондом не допускається, а за спеціальним можуть бути залишки

2.2. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість - фінансовий актив установи, що виникає внаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт та послуг [8 ,с. 402].

Працівники бухгалтерії повинні вживати заходи щодо погашення боргів за авансовими платежами протягом встановлених термінів, а у випадках невиконання зобов'язань господарюючими суб'єктами в такі терміни - щодо застосування і стягнення фінансових санкцій.

Динаміка дебіторської заборгованості Управлінні СЗН Теофіпольської РДА у 2017-2018 роках була наступною (рис.2.4)

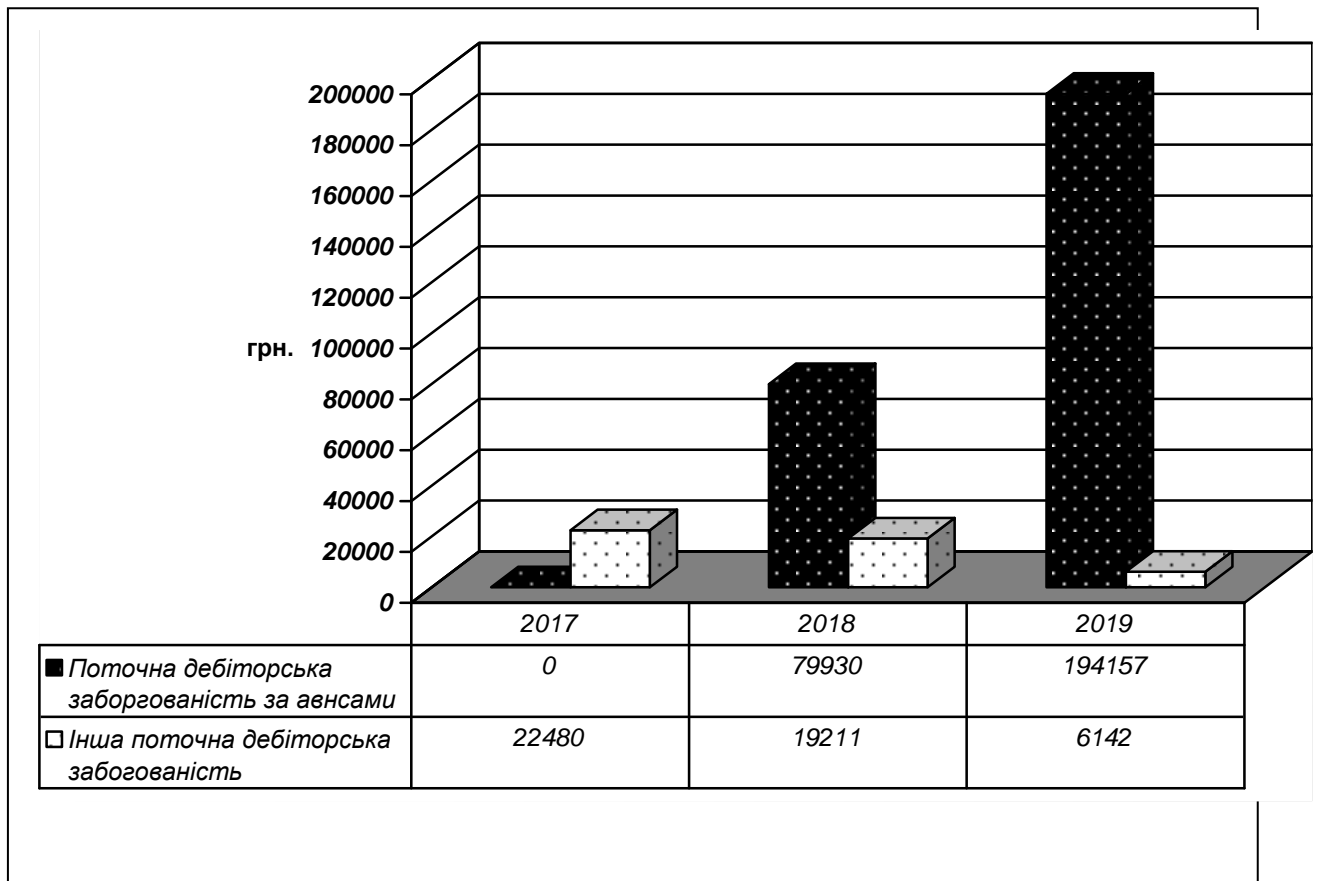


Рис.2.4. Динаміка дебіторської заборгованості за 2017 – 2019 роки в Управлінні соціального захисту населення

Примітка. Сформовано автором за даним звітності Управління соціального захисту

Як видно із рис.2.4, у 2018 році дебіторська заборгованість була найвищою за авансами виданими і становила 79930 грн., а також 19211 грн. – це прострочена дебіторська заборгованість, яка підлягає відшкодуванню за рахунок неправомірно отриманих соціальних виплат, аналогічно у 2019 році 194 157 грн. це аванси за виготовлення виробів медичного призначення для пільгових категорій громадян та 6142 грн. неправомірно отримані соціальні виплати. Бюджетними установам рекомендовано не допускати дебіторської заборгованості.

Управління соціального захисту у своїй діяльності може здійснює наступні операції із розрахунками з дебіторами:

- розрахунки з підзвітними особами;
- розрахунки з відшкодування завданих збитків;
- перерахунок та отримання авансових платежів (передоплати).

Тому доцільно детальніше зупинитись та особливостях обліку зазначених операцій.

Видатки на відрядження у кошторисі плануються за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження». У 2018 році Управлінням соціального захисту Теофіпольської РДА були заплановані за цим КЕКВ видатки у сумі 3600 грн., а у 2019 році 1300 грн. У зв'язку із обмеження готівкового обігу у суб'єктів державного сектору у досліджуваній установі видача коштів під звіт відбувається за допомогою корпоративної платіжної картки.

Однією із головних умов для перерахування коштів на картковий рахунок установи є дотримання правил попередньої оплати. Випадки і терміни, на які бюджетні установи можуть передбачати попередню оплату, визначає постанова КМУ від 23.04.2014 № 117, відповідно до якої попередню оплату установи можуть проводити за рішенням головного розпорядника бюджетних коштів. Установи, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, застосовують корпоративні картки за пунктом 12.8 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.2012 № 1407. для цього установа укладає з банком договір, у якому передбачається, що кошти з карткових рахунків використовують довірені особи бюджетної установи. Перелік довірених осіб додають до заяви про відкриття карткових рахунків. Довірені особи використовують корпоративні картки для:

- отримання готівки;
- здійснення безготівкових розрахунків, пов'язані з господарською діяльністю установи, у т. ч. на представницькі потреби та витрати.

Кошти на карткові рахунки установи, відкриті в банку, перераховуються платіжним дорученням із рахунків, відкритих в ДКСУ. Ці кошти є підзвітними коштами довіреної особи установи.

Протягом трьох днів після повернення з відрядження довірена особа установи зобов'язана відзвітувати про кошти, які вона використала з корпоративної картки і відповідно до бухгалтерії подати підтвердні

документи (виписки з карткового рахунку про безготівкові розрахунки та чек банкомата). Документи, що підтверджують видатки, подаються до ДКСУ протягом трьох робочих днів після: закінчення строку, на який готівку надають під звіт; отримання установою матеріальних цінностей або послуг, придбаних/отриманих за готівку.

Якщо установа протягом трьох робочих днів не подасть до органу Казначейства документи, що підтверджують отримання товарів, робіт чи послуг, готівку на такі ж цілі вона не отримає, адже видачу готівки орган Казначейства відновить лише після подання підтвердних документів. Таким чином для відкриття корпоративної платіжної картки Управління соціальним захисту населення повинно здійснити наступні дії (рис. 2.5)

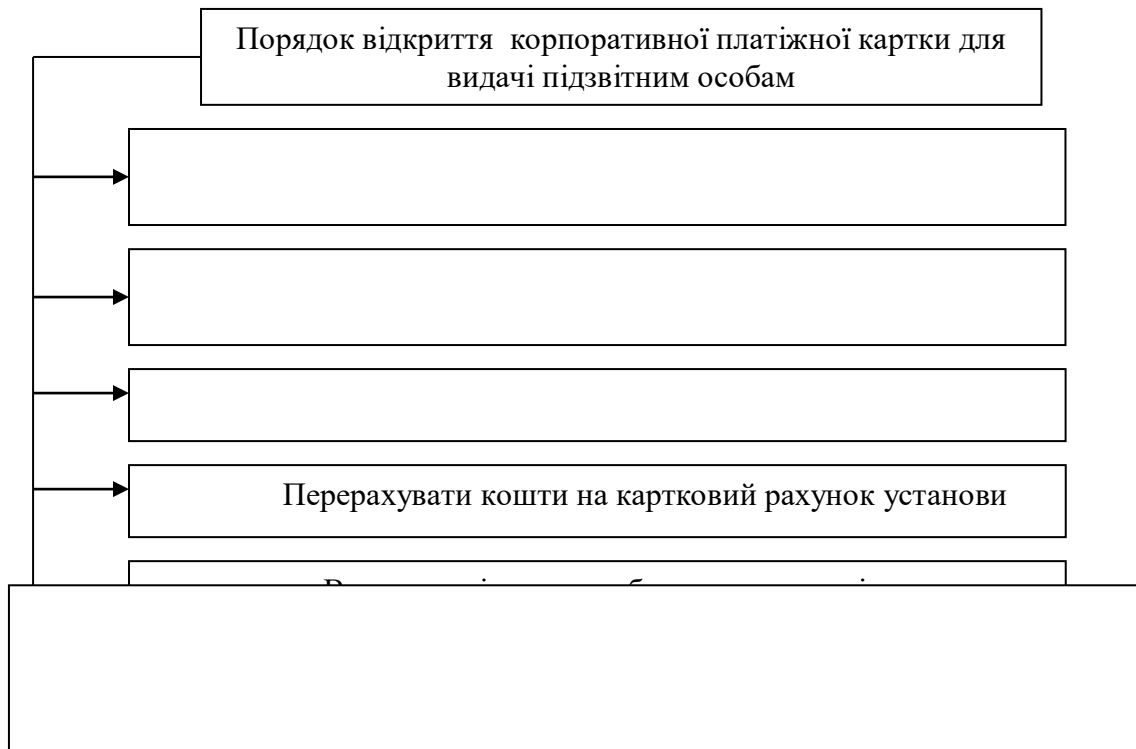


Рис .2.5. Порядок відкриття корпоративної платіжної картки

Примітка. Систематизовано автором

Облік розрахунків з довіреними особами, які використовували підзвітні кошти за допомогою корпоративних карток, ведіть в окремому Меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» ф. № 386 (бюджет). Адже установи керуються

Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Міністерства фінансів 08.09.2017 № 755

Меморіальний ордер № 8 за субрахунком 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» складається щомісяця позиційним способом в розрізі КЕКВ окремо за загальним та спеціальним фондами.

Видачу коштів під звіт, у нашій ситуації перерахування на корпоративну картку установи, відображають за дебетом субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами». За кредитом субрахунку 2116 відповідно до затвердженого керівником установи авансового звіту записуються дані про:

- витрачені суми авансу на відрядження ;
- затвержені суми витрат на господарські потреби за даними виписки з карткового рахунку;
- невикористану довіреною особою та повернену з карткового рахунку установи на реєстраційний рахунок суму авансу.

У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком 2116», розраховується залишок коштів загальний та окремо за кожною підзвітною особою в розрізі КЕКВ.

У позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» підраховуються суми операцій з руху коштів на корпоративних картках. У вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переносяться дані цієї позиції до книги «Журнал-головна».

Меморіальний ордер № 8 мають підписати виконавець, особа, яка перевірила меморіальний ордер, та головний бухгалтер. Схема руху облікової інформації по розрахунках з підзвітними особами (рис .2.6)

З рисунка 2.6 видно, що облікова інформація по розрахунках з підзвітними особами передбачає встановлений порядок подачі розпорядчих та підтверджуючих документів і відображення цих даних в меморіальному

ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами».

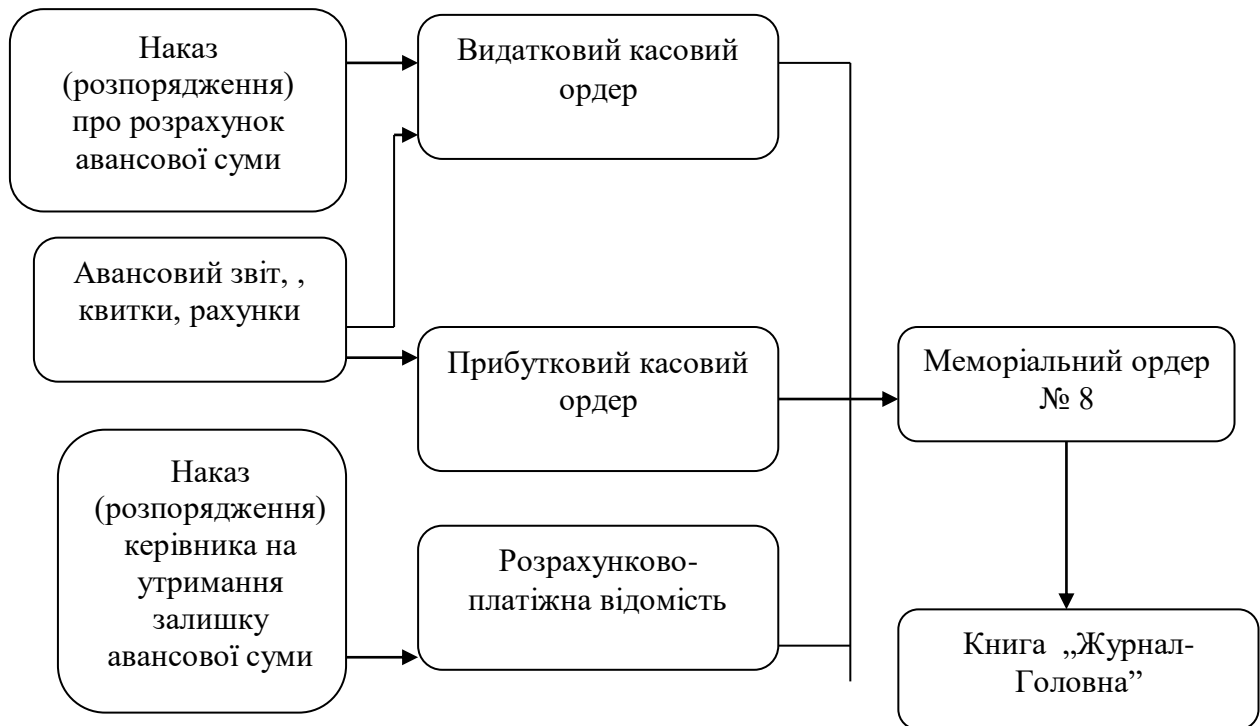


Рис. 2. 6. Схема руху облікової інформації по розрахунках з підзвітними особами

Примітка. Розроблено автором за даними [12, с.112]

У Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій наказом Міністерства фінансів 29.12.2015 № 1219 не конкретизовано відображення в обліку операції з підзвітними коштами довірених осіб, які використовують корпоративні картки

Тому доцільно використовувати проведення, наведені за аналогічними операціями, або визначити необхідні проведення у додатку до Положення про облікову політику установи.

Облік операцій з використання підзвітних коштів за допомогою корпоративних карток унаочнимо в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

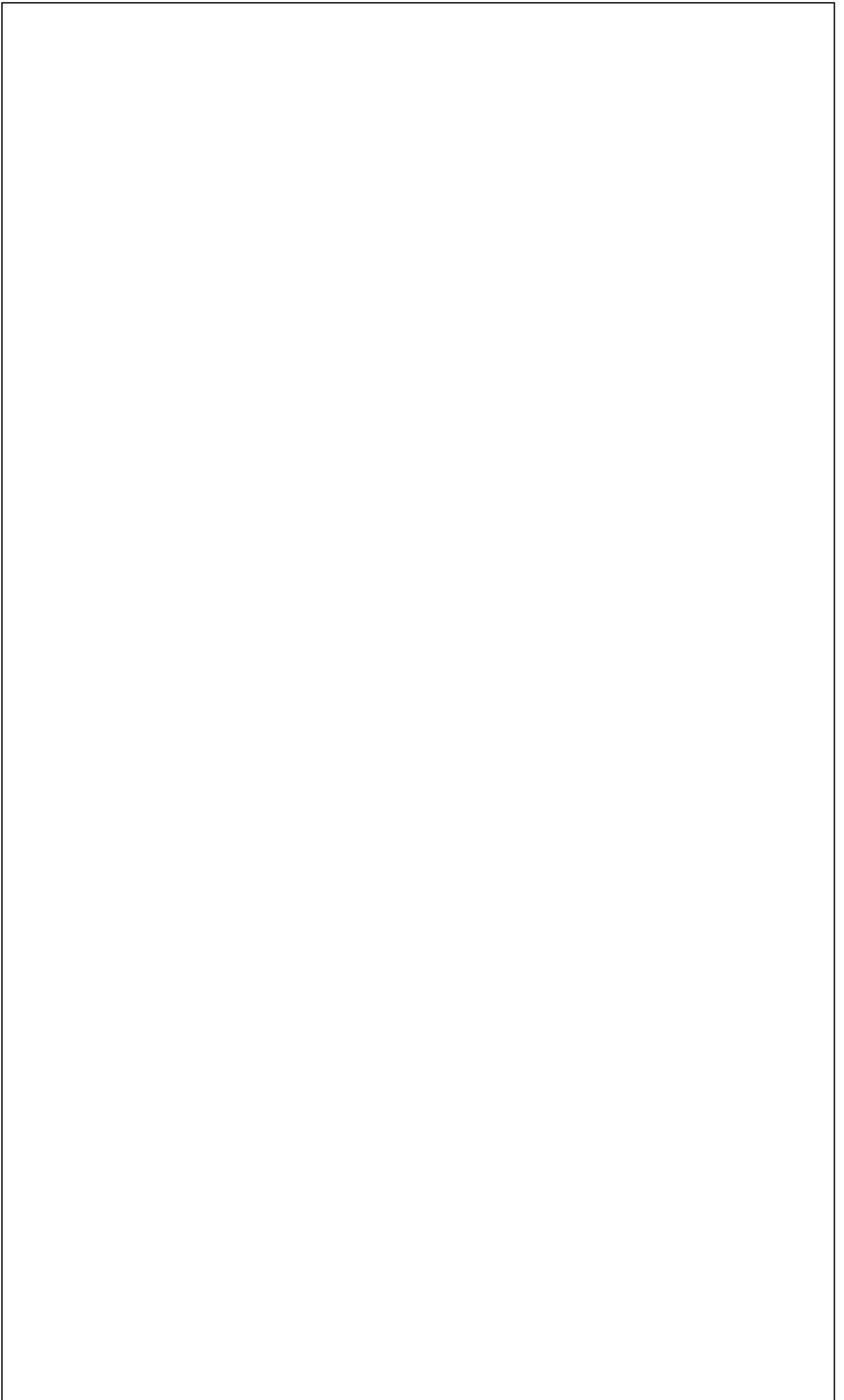
Відображення в обліку операцій з використанням корпоративної картки

	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Отримано асигнування			1600,00
	на видачу авансу на відрядження			570,00
	на придбання бензину			1030,00
2.	Перераховано на картковий рахунок установи з реєстраційного рахунку за КЕКВ			1600,00
	аванс на відрядження			570,00
	придбання бензину			1030,00
3.	Оприбутковано бензин			1030,00
4.	Віднесено витрати на відрядження (добові та вартість проживання) на інші витрати за обмінними операціями			570,00

Примітка. Розроблено автором

У плані рахунків у складі фінансових активів окремим субрахунком запроваджується довгострокова дебіторська заборгованість РБК (201 «Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів»). Облік поточної дебіторської заборгованості РБК доповнений субрахунками 2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», 2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів» та 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Слід зауважити позитивний вплив на обліково-аналітичну систему має розмежування розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг, що обліковуються на субрахунку 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» та обліку розрахунків з покупцями та замовниками



Таблиця 2.5

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків

	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Надійшли в касу суми в рахунок погашення недостачі			220,00
2.	Відрахована із заробітної плати сума відшкодування завданих збитків			50,00

Примітка. Розроблено автором на основі фактичних даних установи

На субрахунках 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг. Даний рахунок, незважаючи на те, що здійснення попередньої оплати є доволі обмеженим у бюджетних установах (здійснюється за погодженням з вищестоячою установою) використовується в Управлінні соціального захисту, оскільки установа здійснює попередню оплату за придбання реабілітаційних засобів. Операції з обліку розрахунків за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги и відображають за дебетом та кредитом 2113 рахунку (табл.2.6)

Таблиця 2.6

Облік розрахунків за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги

	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Отримано бюджетні асигнування на придбання МШМ	2313	7011	2000
2	Сплачено аванс постачальнику за малоцінні та швидкозношувані предмети	2113	2313	2000
3	Оприбутковано МШП	1812	2113	2000

Примітка. Розроблено автором на основі фактичних даних установи

Таким чином, облік операцій по дебіторській заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів та первинних документів, що засвідчують факт здійснення господарської операції: активів про виявлені

розбіжності при прийманні товарно-матеріальних цінностей, рішень судових органів, платіжних документів, накладних.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором (юридичній або фізичній особі), причині, формі та за датою утворення заборгованості (виникнення права на вимогу) та строком надходжень у майбутньому

2.3. Особливості реєстрації зобов'язань в органах казначейської служби

Відповідно до чинного законодавства усі установи державного сектора повинні реєструвати свої зобов'язання в органах казначейської служби. Основними документами, що визначають особливості реєстрації зобов'язань є Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ та Методичні рекомендації щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів. Дані нормативні документи визначають необхідність реєстрації зобов'язань та переліки підтвердних документів для здійснення тієї чи іншої операції .

Розпорядник бюджетних коштів має право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, за спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду. Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих бюджетною установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Розпорядники бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання протягом 3 робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу ДКСУ Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у двох примірниках на паперових та електронних носіях

та оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. Схематично порядок Реєстрації зобов'язань та їхнє опрацювання органами ДКСУ наведено на рис. 2.7



Рис. 2.7. Реєстрація та опрацювання фінансових зобов'язань в органах ДКСУ

Примітка. Джерело [29]

Розпорядник бюджетних коштів за бажанням може сам визначити черговість погашення бюджетних фінансових зобов'язань, для чого подає до органу Державного казначейства графік погашення бюджетних фінансових зобов'язань довільної форми. Сума зобов'язання не повинна перевищувати загальну суму асигнувань на взяття зобов'язань на відповідну мету.

У разі скорочення асигнувань розпорядники бюджетних коштів повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують уточнені плани загального фонду бюджету, плани спеціального фонду.

Ще однією вимогою ДКСУ є те, що розпорядники бюджетних коштів при реєстрації зобов'язань повинні подавати підтвердні документи, які

класифіковані як документи, що подаються на стадії реєстрації зобов'язань та документи, які надаються на стадії проведення платежу, тобто усі операції по взяттю зобов'язань доволі строго контролюються казначейською службою. Для прикладу наведемо переліки документів у розрізі КЕКВ, які використовуються Управлінням соціального захисту населення при чому детальніше зупинимось на КЕКВ 2700, адже саме в управлінні планують видатки за КЕКВ 2700 Соціальне забезпечення» у розрізі КЕКВ 2710 «Виплати пенсій та допомог» та КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню» (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Документальне забезпечення реєстрації зобов'язань по соціальних виплатах та заробітній платі

Також Управління соціального захисту при формуванні фінансових зобов'язань і подачі їх до органу ДКСУ повинно в обов'язковому порядку подати реєстр на виплату соціальної допомоги (табл. 2.7)

Таблиця 2.7

Реєстр № 1 від 04.04.2018 року

на виплату Щорічної разової грошової допомоги ветеранам і жертвам нацистських переслідувань та соціальна допомога особам, які мають особливі та особливі трудові заслуги перед Батьківщиною по управлінню соціального захисту населення Теофіпольської районної державної адміністрації Хмельницької області за квітень 2018 року

№ п/п	КПКВК	КЕКВ	Назва одержувача	Сума	№ списків отримувачів допомог	Код за ЄДРПОУ одержувача або реєстр.номер облікової картки платника податків	МФО одержувача	Номер рахунку в банку
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2501150	2730	АВАЛЬ	54 330,00		20846070	325570	25608461
		2730	ТВБВ"Ощадбанк"	108 165,00		09315357	315784	25605358 100023
		2730	ПРИВАТБАНК	127 730,00		22772795	315405	25604799 256657
		2730	Укрпошта	734 250,00	7, 8	21344146	315784	26049301 839995
		2240	Укрпошта	11 454,30		21344146	315784	26006300 839995
			Всього	1 035 929,30				

Примітка. Сформовано на основі первинних документів установи

Таким чином у квітні 2018 року із державного бюджету була виплачена Щорічна разової грошової допомоги ветеранам і жертвам нацистських переслідувань у сумі 1 035 929 грн.

Особливості обліку бюджетних зобов'язань в Управлінні соціального захисту застосовуються при взятті бюджетних фінансових зобов'язань за такими кодами економічної класифікації видатків: 2111 «Заробітна плата», 2120 «Нарахування на заробітну плату», 2200 «Використання товарів та послуг», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних(регіональних програм)», 2700 «Соціальне забезпечення».

За зазначеними кодами Управлінням соціального захисту населення у 2019 році було взято наступні бюджетні зобов'язання (табл.2.8).

Таблиця 2.8

Бюджетні зобов'язання, взяті Управлінням соціального захисту населення Теофіпольської РДА у 2018 році

КЕКВ	Показник	Сума бюджетних зобов'язань, грн.
2111	Заробітна плата	2772600
2120	Нарахування на заробітну плату	545100
2200	Використання товарів та послуг	2615295,94
2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних(регіональних програм)	2323656
2700	Соціальне забезпечення	10853270

Дані табл. 2.2 свідчать, що найбільша частка зобов'язань взятих – це зобов'язання за КЕКВ 2111 «Заробітна плата» та КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату» (відповідно 2772600 грн. та 545100 грн.) та КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» - 10853270 грн., КЕКВ 2280 - 2323656 грн.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності суб'єктів державного сектору слід виокремити особливості зобов'язань, а саме:

- діяльність породжує контрагентів, виділення законодавством захищених статей видатків, потребує механізму першочерговості здійснення розрахунків;
- гнучкість інформаційної бази щодо стану розрахункової дисципліни СДСЕ;
- взяття усіх зобов'язань здійснюється відповідно до кошторисних призначень – зобов'язання реєструють відповідно до запланованих у кошторисі.
- вибір оптимальної форми розрахунків.

Висновки до розділу 2

Найбільшу частку у складі фінансових активів управління соціального захисту Теофіпольської РДА є грошові кошти, адже через управління здійснюється виплата усіх видів соціальної допомоги. Тому в роботі визначено особливості обліку грошових коштів, які поступають на рахунки Установи, відкриті в органах Державної казначейської служби.

В Управлінні соціального захисту у структурі фінансових активів вирізняють дебіторську заборгованість (розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування завданих збитків; перерахунок та отримання авансових платежів (передоплати)). В роботі досліджено питання обліку розрахунків з підзвітними особами, у випадку, коли кошти під звіт видаються корпоративною платіжною картою, запропоновано на основі типової кореспонденції відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами при умові отримання корпоративної платіжної картки.

Усі грошові потоки установ державного сектору у процесі виконання кошторису та бюджетних програм пов'язані із зобов'язаннями. При цьому установи державного сектору у процесі здійснення платежів, повинні вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України». Відповідно розглянуто особливості реєстрації зобов'язань в органах казначейської служби та визначено перелік підтвердних документів, що подаються до казначейської служби у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Аналіз фінансових активів установ державного сектору

Економічний аналіз – це система спеціальних знань для дослідження зміни і розвитку економічних явищ, процесів у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, що визначається суб'єктивними та об'єктивними причинами з метою забезпечення цільового управління ними [2, с.12]. Економічний аналіз не лише дає характеристику виконання кошторису бюджетної установи, оцінює стан використання бюджетних коштів, а проводить глибоку об'єктивну діагностику причин, які їх обумовлюють та визначають характер зміни та розвитку. Об'єкт економічного аналізу – фінансово-господарська діяльність бюджетних установ, що характеризується сукупністю економічних відносин, обумовлених реалізацією Бюджетного кодексу і знаходить своє вираження через систему економічної інформації.

При аналізі виконання кошторису доцільно використовувати методи економічного аналізу: аналітичний метод, за допомогою якого таке складне явище, як діяльність бюджетної установи по наданню платних послуг, уявно розкладається на окремі, більш прості складові, а потім вивчаються їхні кількісні та якісні сторони, зв'язки та взаємодії. В процесі проведення аналізу можуть використовуватися наступні методи аналізу, які зображені на рис. 3.1.

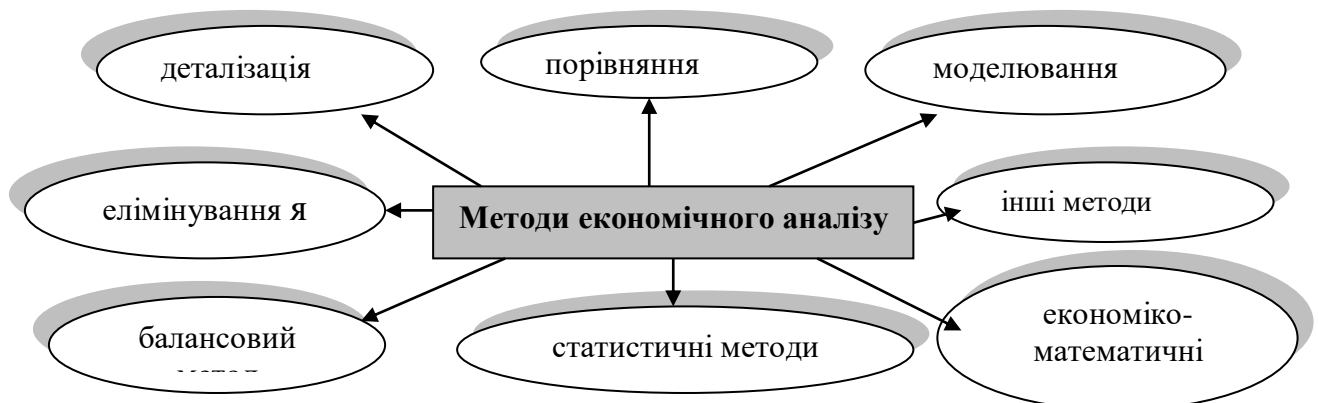


Рис.3.1. Методи економічного аналізу

Виходячи з наведених методів економічного аналізу, зображених на рис.3.1., наведемо приклади їх застосування в практичній діяльності установ державного сектору

Таблиця 3.1

Практичне застосування методів економічного аналізу в процесі аналізу виконання кошторису

№ п/п	Метод	Приклад практичного застосування
1	Порівняння	
2	Моделювання	
3	Економіко-математичні методи	
4	Статистичні методи	
5	Балансовий	
6	Елімінування	
7	Деталізація	

Примітка. Систематизовано автором

Аналіз виконання кошторису, фінансової та бюджетної звітності у частині фінансових активів дозволяє встановити чи дотримується фінансова дисципліна при використанні бюджетних коштів. До загальних завдань аналізу фінансових активів слід віднести:

- здійснення перевірки правильності складання кошторису в цілому і по статтях витрат;
- перевірка правильності витрат коштів в установі;
- дотримання діючого законодавства і правил використання фінансових ресурсів;
- затверджених по кошторису норм витрат, дотримання штатної дисципліни;
- аналіз повноти і своєчасності виконання показників плану по мережі і контингентам;
- контроль правильного використання виділених з бюджету асигнувань, схоронністю коштів і матеріальних цінностей установ;
- підвищення ефективності використання коштів, поліпшення планування, фінансування й нормування витрат;
- розробка висновків і пропозицій за результатами аналізу з метою усунення недоліків і поліпшення оперативної і фінансової діяльності установи.

Таким чином, для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної організації та фінансових активів можливо застосовувати наступний алгоритм (рис 3.2).

Таким чином, кожен етап дослідження фінансового стану бюджетної установи присутній як самостійний блок, що вимагає більш глибокої деталізації і пророблення.

Результати, які отримані на окремих етапах, можуть бути економічно значимі як самі по собі, так і для використання в якості вихідних даних для подальшого аналізу.

Рис. 3.2. Етапи проведення аналізу фінансових активів

Примітка. Систематизовано автором

Завданнями аналізу фінансування установи є:

- оцінювання забезпеченості установи фінансовими ресурсами і використання їх за призначенням;
- характеристика стану розрахунків;
- виявлення причин фінансових порушень ;
- вивчення організації фінансування та її впливу на роботу установи;
- виявлення резервів поліпшення фінансового стану установи та в

Головним завданням аналізу фінансування бюджетних установ є характеристика забезпеченості установи бюджетними коштами й повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису витрат, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. Дотримання цих умов – необхідна умова нормальної діяльності.

Джерелом аналізу фінансових активів бюджетної установи за загальним фондом є інформація, яка міститься у фінансовій звітності бюджетної установи, зокрема [2, с. 114]:

- кошторис – основний плановий документ бюджетної установи;
- звіт про виконання загального фонду кошторису установи (№ 2д, № 2м);
- звіт про виконання загального фонду кошторису установи (№ 2-валюта).
- Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3д)

У процесі аналізу доцільно використати облікові дані, що стосуються видатків у розрізі окремих видів робіт, що дозволяє підвищити результативність такого аналізу. Касові видатки зіставляються із сумою перерахованих коштів, а фактичні – з призначеннями, – виявляються причини виявлених відхилень. Етапи аналізу виконання кошторису такі:

- визначення обсягів, затверджених кошторисом, касових, фактичних видатків (в цілому та за окремими видами);
- аналіз співвідношення між затвердженими кошторисом, касовими, фактичними видатками (в цілому та за видами);

- аналіз дотримання кошторисних призначень на основі порівняння касових та фактичних видатків (в цілому й за окремими видами);
- визначення причин відхилення касових та фактичних видатків від кошторисних показників;
- узагальнення результатів проведеного аналізу виконання кошторису;
- розробка пропозицій за результатами проведеного аналізу.

Важливе значення в процесі аналізу фінансових активів має аналіз фінансового забезпечення повноважень, покладених на установу. Оскільки, як було описано у розділі 1 роботи, управління соціального захисту здійснює виплату компенсацій соціально незахищеним категоріям населення як відповідно до програм з державного бюджет так і з місцевого, то доцільно проаналізувати обсяги виконання планових показників з фактичними. (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Фінансове забезпечення повноважень Управління соціального захисту
Теофіпільської РДА (програми, що фінансуються з державного бюджету)

Код програми	Назва	Плановий показник	Фактично надійшло	% виконання
2501130	Заходи із соціального захисту дітей, сімей, жінок та інших найбільш вразливих категорій населення	30 828,00	30 519,25	98,99
1501040	Заходи із психологічної реабілітації, соціальної адаптації, забезпечення лікуванням постраждалих учасників Революції Гідності, АТО	45 990,84	45 988,48	99,99
2501150	Щорічна разова грошова допомога ветеранам війни і жертвам нацистських переслідувань	1 024 196,09	1 024 152,19	99,99
2501160	Довічні державні стипендії	18 440,00	18 440,00	100
2501480	Надання щомісячної адресної допомоги внутрішньо переміщеним особам для покриття витрат на проживання	428 670,00	428 669,12	99,99
2501570	Виплата матеріальної допомоги військовослужбовцям, звільненим з військової строкової служби	94 509,00	94 508,82	99,99
2507030	Заходи із соціальної, трудової та професійної реабілітації інвалідів	2 355 020,00	2 296 970,37	97,53
2507100	Реабілітація дітей-інвалідів	95 843,00	95 843,00	100

2501230	Щомісячна грошова допомога та компенсації за пільгове забезпечення продуктами харчування громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	8 935 274,69	8 878 300,84	99,36
2501200	Соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	241 995,26	241 995,26	100
7921010	Здійснення виконавчої влади у Хмельницькій області	3 515 500,00	3 515 490,00	100

Таким чином, Управління соціального захисту отримує кошти із державного бюджету на покриття видатків на соціальний захист, а також кошти за КПКВ 7921010 Здійснення виконавчої влади у Хмельницькій області на утримання апарату управління та забезпечення діяльності власне самого Управління (на заробітну плату, нарахування на неї та на покриття поточних видатків). Також частина соціальних програма покриваються за рахунок коштів місцевого бюджету (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Фінансове забезпечення повноважень Управління соціального захисту
Теофіпільської РДА (місцевий бюджет)

Код програми	Назва	Плановий показник	Фактично надійшло	% виконання
3242 -	Інші заходи у сфері соціального захисту і соціального забезпечення	268 962.00	268 962.00	100
3171	- Компенсаційні виплати інвалідам на бензин, ремонт, технічне обслуговування автомобілів, мотоциколясок і на транспортне обслуговування	12 507.00	12 489.13	99,85
3230 -	Виплата державної соціальної допомоги на дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, у дитячих будинках сімейного	461 272.00	460 209.99	99,76
3140 -	Оздоровлення та відпочинок дітей (крім громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи)	100 000.00	99 993.60	100
3087 -	Надання допомоги на дітей, які виховуються у багатодітних сім'ях	3 213 000.00	3 148 400.00	97,98
3086 -	Надання допомоги на дітей, хворих на тяжкі перинатальні ураження нервової системи, тяжкі вроджені	11 150.00	11 148.16	100

	вади розвитку і т.д			
3011	Надання пільг на оплату житлово-комунальних послуг окремим категоріям громадян відповідно до законодавства	5 833 382.04	5 833 382.04	100
3012	Надання субсидій населенню для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг	20 346 717.96	20 008 186.17	98,33
3021 -	Надання пільг на придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу окремим категоріям громадян відповідно до законодавства	35 287.00	35 285.97	98,33
3031 -	Надання інших пільг окремим категоріям громадян відповідно до законодавства	51 900.00	45 139.90	0,86
3032	Надання пільг окремим категоріям громадян з оплати послуг зв'язку	47 500.00	45 026.83	0,94

продовження табл. 3.2

3033	- Компенсаційні виплати на пільговий проїзд автомобільним транспортом окремим категоріям громадян	793 000.00	750 067.32	94,58
3081	Надання державної соціальної допомоги особам з інвалідністю з дитинства та дітям з інвалідністю	11 120 000.00	10 345 470.20	93,03
3045	- Надання допомоги на дітей одиноким матерям	3 800 000.00	3 624 766.24	95

Примітка. Сформовано за даними <https://spending.gov.ua/new/disposers/03198511/reports/1700422441>

Таким чином, Управління соціального захисту населення має доволі широкий спектр соціальних виплат ,які покриваються як із державного бюджету , так із місцевого бюджету. Відповідно за кожним видом соціальних виплат в установах ДКСУ відкриваються реєстраційні рахунки, що відповідно обумовлює необхідність проведення контролю за наявністю та рухом грошових коштів та своєчасного перерахунку виплат населенню.

Як об'єкт обліку, зобов'язання – один з основних чинників, що впливає на ліквідність, кредитоспроможність і стійкість підприємства. Раціональна організація обліку зобов'язань сприяє зміцненню договірної та розрахункової дисципліни, прискоренню оборотності оборотних коштів а, отже, поліпшенню фінансового стану установи.

Обґрунтування змісту принципів бухгалтерського обліку для ідентифікації та відображення зобов'язань забезпечується використанням єдиного підходу до обліку зобов'язань державної установи, формулювання рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики їх облікового відображення. Зокрема керуючись принципами автономності та відповідності нарахування доходів і витрат у разі виявлення фактів господарського життя, що пов'язані з виникненням зобов'язань, маємо змогу своєчасно ідентифікувати зобов'язання і трансформувати їх під впливом зміни середовища існування установи.

Вартісне вимірювання зобов'язань здійснюється з дотриманням принципів єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості та обачності, що дає змогу достовірніше оцінити зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку для цілей їх наступного відображення на рахунках та у звітності. Господарські операції, пов'язані з виникненням, трансформацією і припиненням зобов'язань, реєструються на рахунках, виходячи з принципу повного висвітлення, відповідності нарахування доходів і витрат, а також з принципу превалювання сутності над формою, що дає змогу адекватно використовувати рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Відображення зобов'язань установи, а також результатів операцій, пов'язаних з їх виникненням, трансформацією і припиненням, у звітності підприємства вимагає дотримання принципів періодичності, обачності та повного висвітлення, що забезпечує підвищення якості облікової інформації щодо зобов'язань підприємства, її повноту та порівнянність [31, с. 89].

Установа державного сектору повинна створити систему обліку зобов'язань таким чином, щоб вона максимально швидко фіксувала облікову інформацію про наявність та рух зобов'язань. Адже дані про зобов'язання є підставою для прийняття управлінських рішень та проведення подальшого контролю та аналізу стану установи. Тому кожен суб'єкт державного сектору повинен здійснювати діяльність щодо вдосконалення обліку зобов'язань.

Також важливе значення для покращення обліку зобов'язань та управління дебіторською заборгованістю має їхній аналіз. Тому розрахунки з дебіторами виступатимуть об'єктами аналізу та відповідно аналіз буде здійснюватися комплексно у їх взаємозв'язку. Джерелами аналізу зобов'язань будуть: Баланс ф. № 1дс; Примітки до річної фінансової звітності; Звіт про заборгованість за бюджетними коштами ф. № 7. При проведенні аналізу необхідно вивчити склад, структуру та зміни дебіторської та кредиторської заборгованості, визначити перевищення однієї над іншою з метою визначення та мобілізації бюджетних коштів.

Стан розрахунків відображається у ф.№ 1 Баланс. У активі відображають дебіторську заборгованість, у пасиві – кредиторську (табл.3.3.)

Таблиця 3.3

Дебіторська заборгованість Управління соціального захисту Теофіпольської РДА, грн.

Показники	2017 рік	2018 рік	2019	Відхилення 2017/2018 р	Відхилення 2018/2019 р
Поточна заборгованість за виданими авансами	0	79930	194157	+79930	+114227
Інша поточна дебіторська заборгованість	22480	19211	6142	-3269,00	-13069
Всього, дебіторська заборгованість	22480	99141	200299	+76661	+103177

Дані табл. 3.3 свідчать, що на кінець 2018 року дебіторська заборгованість склала 76661 грн. «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» р.1135 Балансу, на звітну дату становить 79930 грн., яка виникла внаслідок здійсненні попередньої оплати у грудні місяці на строк не більше двох місяців для виконання індивідуальних заявок осіб з інвалідністю, дітей з інвалідністю, інших осіб на виготовлення технічних та інших засобів реабілітації і надання послуг з їх післягарантійного ремонту.

Стаття балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» р.1150, 19211 грн. на звітну дату зменшена на суму 13069грн. у зв'язку з погашення дебіторської заборгованості за минулі роки по КПКВК 2501480 «Надання щомісячної адресної допомоги внутрішньо переміщеним особам для покриття витрат на проживання, в тому числі на оплату житлово-комунальних послуг», яка виникла через неповідомлення про зміну обставин, які впливають на призначення грошової допомоги. (п.6, п.11-12, Постанова КМУ від 01.10.2014р. №505). Відображено в бухгалтерському обліку на підставі актів перевірок державного соціального інспектора та акту ревізії Держаудитслужби у Хмельницькій області від 01.11.2016 року. У володінні особи, яка отримала цю допомогу є житлове приміщення, розташоване в регіонах, інших ніж тимчасово окупована територія України та наявність на депозитному банківському рахунку коштів сума яких перевищує 10-кратний розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

На кінець 2019 року дебіторська заборгованість склала 103177 грн. «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» р.1135 Балансу, на звітну дату становить 194157 грн., яка виникла внаслідок здійснення попередньої оплати у грудні місяці на строк не більше двох місяців для виконання індивідуальних заявок осіб з інвалідністю на виготовлення технічних та інших засобів реабілітації і надання послуг з їх післягарантійного ремонту.

Стаття балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» р.1150, 19211 грн. на звітну дату зменшена на суму 13069 грн. у зв'язку з погашення дебіторської заборгованості за минулі роки по КПКВК 2501480 «Надання щомісячної адресної допомоги внутрішньо переміщеним особам для покриття витрат на проживання, в тому числі на оплату житлово-комунальних послуг», яка виникла через неповідомлення про зміну обставин, які впливають на призначення грошової допомоги. (п.6, п.11-12, Постанова КМУ від 01.10.2014р. №505). Аналіз дебіторської заборгованості за термінами погашення представлено у табл.. 3.4.

Аналіз дебіторської заборгованості Управління соціального захисту
Теофіпольської РДА за 2019 рік

Найменування показника	Всього на кінець року	у т.ч. по строках погашення		
		до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
Довгострокова дебіторська заборгованість	-	-	-	-
Поточна дебіторська заборгованість	200 299	194 157	-	6 142

Всього заборгованості по управлінню – 200 299 грн., з них заборгованість у сумі 6142 грн. є простроченою заборгованістю.

Таким чином, для поліпшення фінансового становища установи необхідно посилити контроль за утворенням і поверненням дебіторської заборгованості в терміни, встановлені законодавством. Щодо кредиторської заборгованості то необхідно вчасно реєструвати бюджетні зобов'язання, аби казначейська служба могла проводити платежі. Порухення фінансової дисципліни, виявлені в процесі аналізу зобов'язань в обов'язковому порядку повинні бути зафіксовані у звіті з відповідними висновками та пропозиціями.

3.2. Методичні основи контролю фінансових активів установ державного сектору

Відповідно до визначення, яке подає Стефанюк І. [10], вид контролю – складова частина системи контролю із властивим їй змістом, призначена для здійснення функції контролю згідно зі своїми завданнями, правами та обов'язками. Навколо видів контролю, їх класифікацій та характеристик існує безліч думок та дискусій. В цьому аспекті заслуговує на увагу думка І.Дрозд та В.Шевчука, що різновиди контролю характеризуються низкою ознак, притаманних елементам контролюючої системи: суб'єкт – контрольні

дії – об’єкт. Враховуючи особливості функціонування бюджетних установ, виділимо такі види контролю: зовнішній, внутрішній [14].

Зовнішній контроль за веденням обліку бюджетних установ здійснюється зовнішніми суб’єктами контролю з метою виявлення відхилень та встановлення відповідності ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству. Такими суб’єктами найчастіше виступають територіальні управління Державної аудиторської служби, податкової інспекції, Рахункової палати та ін. В системі фінансового контролю доцільне виділення казначейського контролю як специфічної форми державного фінансового контролю. Сам процес контролю являє собою сукупність дій щодо встановлення стандартів, визначенням допустимих відхилень, вимірювання результатів, порівняно отриманих результатів з встановленими стандартами, визначення дій, які необхідно вжити. Оскільки органи казначейської служби входять в систему державних фінансів, то й казначейський контроль є складовою частиною загальної системи державного фінансового контролю. Суб’єктами казначейського контролю є органи казначейської служби: Головні управління казначейської служби, територіальні органи казначейської служби: управління та відділення. Об’єктами казначейського контролю є: отримувані бюджетних коштів як суб’єкти, уповноважені законом на витрачання бюджетних коштів відповідно до встановлених цілей і способами, а також комерційні банки, що здійснюють за дорученням клієнтів перерахування платежів. Контрольованими параметрами є:

- обсяги платежів і терміни їх списання, перерахування та зарахування;
- кошторис, норми витрачання коштів та їх обґрунтованість;
- ліміт бюджетних зобов’язань; джерела покриття витрат.

Вимірниками є обсяг грошових ресурсів, що витрачаються розпорядниками бюджетних коштів відповідно до встановленого законом правилами. Метою фінансового контролю, що здійснюється органами ДКСУ, є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства. Загалом виконання вказаної функції стосовно бюджетних установ зводиться

до забезпечення використання бюджетних коштів за цільовим призначенням. Схема контролю за державними видатками в цьому випадку характеризується наявністю трьох основних фаз: контроль на стадії прийняття зобов'язань (попередній), контроль на стадії проведення операцій перед здійсненням платежу та контроль після здійснення видатків, проведення операцій (аудит) (рис. 3.2).

За результатами проведення зовнішнього контролю виявлено, що поширеними видами бюджетних правопорушень є нецільове використання коштів, неефективне використання коштів бюджетними установами. Зовнішній контроль за веденням бухгалтерського обліку бюджетними установами посадові особи даної інспекції здійснюють переважно у вигляді ревізій (інспектування).

Рис. 3.2. Етапи та результат контролю за використанням бюджетних коштів [58, 48]

Вказані на рис. 3.2 недоліки існуючої системи контролю дозволяють сформулювати рекомендації, спрямовані на їх усунення.

В будь-якому випадку, при перевірці обліку фінансових активів (в частині грошових коштів) бюджетних установ перевіряють:

- законність надання бюджетною установою конкретних видів платних послуг та зарахування власних надходжень та отриманих бюджетних асигнувань;
- повноту перерахування необхідної частки отриманих власних надходжень до бюджету (за наявності такої умови);
- використання власних надходжень бюджетної установи та бюджетних асигнувань відповідно до визначених напрямів.

Конкретним керівництвом для працівників Держаудитслужби під час проведення ревізій слугують Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України [34]. Методичні рекомендації деталізують загальні вимоги та особливості

підготовки до проведення ревізії, проведення та оформлення її результатів і реалізації матеріалів ревізії.

Згідно вищезгаданих внутрішніх нормативних документів, керівник галузевого підрозділу органу Держаудитслужби забезпечує ознайомлення керівних працівників підрозділу з наказом щодо затвердження Плану контрольно-ревізійної роботи Держаудит служби на відповідний квартал та визначає орієнтовні строки проведення планових виїзних ревізій, які закріплені у зазначеному плані за його підрозділом.

Ревізія повинна сприяти зміцненню фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану СДСЕ, збереженню державного майна, попередженню зловживань.

Головним завданням ревізій і перевірок фінансових активів є здійснення державного контролю за витрачанням коштів при здійсненні розрахунків, станом і достовірністю обліку і звітності у бюджетній установі, яка отримує бюджетні кошти, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх у подальшому.

Ревізійний процес є рядом послідовних етапів (стадій) перевірки розрахунків. Він включає в себе підготовку до ревізії і складання її програми, організацію інвентаризації цінностей коштів на підприємстві, обстеження об'єктів ревізії і документальну перевірку операцій та облікових даних (рис.3.6).

- Рис. 3.6. Послідовність контрольно-ревізійного процесу при проведенні ревізії фінансових активів

Отже, як видно з рис. 3.6. послідовність контрольно-ревізійного процесу при проведенні ревізії безготівкових розрахунків складається з восьми етапів.

Ревізія фінансових активів установи проводиться органами Держаудитслужби як правило у комплексі з іншими активами, зобов'язаннями та капіталом. На проведення кожної ревізії (перевірки) ревізору державної контрольно-ревізійної служби видається спеціальне

посвідчення, підписане керівником відповідного підрозділу служби або його заступником. Це посвідчення пред'являється керівнику установи, яка буде ревізуватись. Строки проведення ревізій та склад ревізійної групи при ревізії фінансових активів визначаються з урахуванням того обсягу роботи, якого потребує вирішення конкретних питань кожної ревізії (перевірки).

Термін ревізії (перевірки), як правило, визначається в межах 30 робочих днів. Якщо в ході підготовки до ревізії (перевірки) або на початку її буде встановлено, що в бюджетній установі відсутні належний бухгалтерський облік, що унеможливило якісне її проведення, ревізори мають право вимагати від їх керівництва здійснення процедур для проведення обліку відповідно до чинного законодавства. У таких випадках ревізію розпочинають після відновлення обліку. Програма ревізії (перевірки) розрахунків затверджується керівництвом відповідного структурного підрозділу, яке перевіряє підготовленість учасників до проведення ревізії (перевірки) і дає їм необхідні інструктивні вказівки (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Програма (фрагмент) проведення ревізії фінансових активів за період від 01.01.2018 до 31.05.2018р.

№ п/п	Назва робіт	Обсяг ревізії	Виконавці	Термін виконання	
				За планом	Фактично
1.	Ревізія операцій з грошовими коштами та перевірка стану платіжної дисципліни	Суцільна	Ревізор фахівець фінансового відділу	1-10 квітня	1-10 квітня
2.	Ревізія дебіторської заборгованості	Вибірково за лютий, червень, вересень та грудень місяці кожного року	Ревізор ...	1-8 квітня	1-8 квітня

На основі затвердженої програми ревізії (перевірки) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. У період ревізії при необхідності до програми і плану її проведення вносять зміни та доповнення. Керівник ревізійної групи (ревізор)

пред'являє керівнику установи посвідчення на право проведення ревізії чи перевірки, знайомиться з умовами роботи та особливостями установи, станом справ щодо збереження грошових коштів і матеріальних цінностей, організовує ревізію каси, інвентаризацію матеріальних цінностей та здійснює інші необхідні дії щодо організації і створення умов для нормального проведення ревізії (перевірки). Ревізори мають право вимагати від працівників, щоб матеріально відповідальні особи в обов'язковому порядку брали участь у проведенні інвентаризацій, перевірці довірених їм цінностей, контрольних обмірах виконаних робіт, а також при інших аналогічних діях, спрямованих на перевірку стану збереження грошових коштів та діяльності матеріально відповідальних осіб.

Також доцільно при формуванні програми ревізії розрахунків визначити зміст контрольно-ревізійної роботи у розрізі об'єктів контролю. (табл.3.6).

Таблиця 3.6

Зміст контрольно-ревізійної роботи у розрізі об'єктів контролю (розрахунків)

Для того, щоб програма ревізії була економічно обґрунтована і виконана в повному обсязі, у строк, призначений наказом про призначення ревізії, керівник ревізійної бригади складає план-графік проведення такої ревізії, який узгоджується з керівником відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби. Об'єкти контролю за цим планом-графіком повинні бути розподілені між членами ревізійної бригади відповідно до їх професійних знань, обсягу роботи і граничних строків її виконання, виходячи із встановленого часу для проведення ревізії розрахунків В СДСЕ господарські операції, пов'язані з розрахунками виділено в окрему групу обліку – “Поточна дебіторська заборгованість”, на рахунках цієї групи обліковуються фінансові активи установи у формі дебіторської заборгованості, тобто вимоги

установи до інших юридичних і фізичних осіб щодо грошових коштів, товарів, робіт, послуг. Оскільки у кошторисі заплановані видатки за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження» у сумі 1300 грн., то доцільно зупинитись на порядку ревізії розрахунків з підзвітними особами. Метою ревізії розрахунків з підзвітними особами є контроль за дотриманням правил видачі під звіт грошових коштів, цільовим їх використанням та своєчасним поверненням, виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат. Джерела та етапи ревізії систематизовані на рис. 3.3.

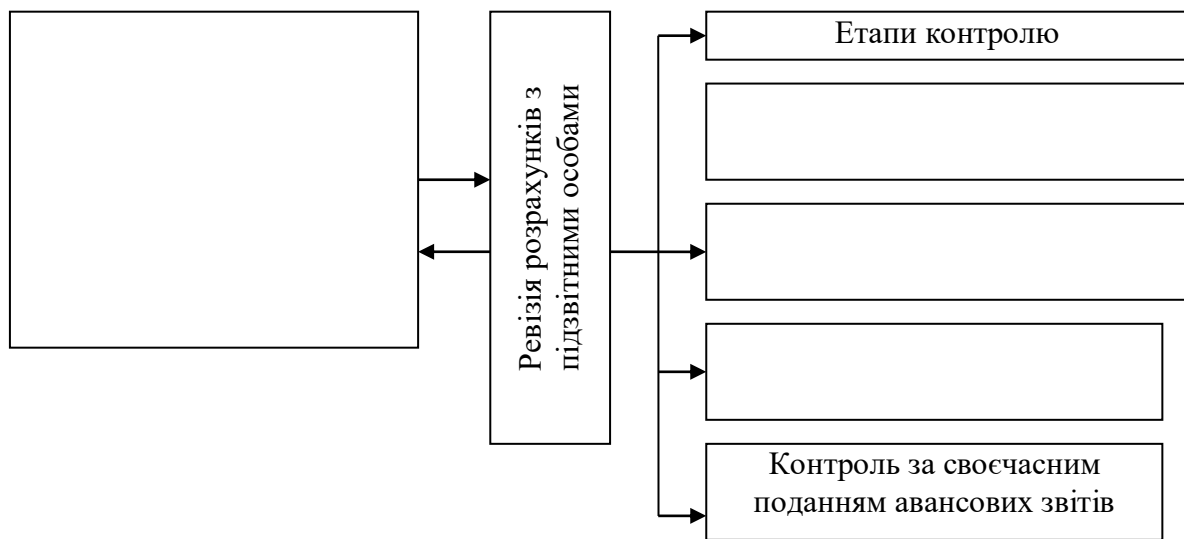


Рис. 3.3. Ревізія розрахунків з підзвітними особами

Примітка. Узагальнено автором

З рис. 3.3 видно, що на першому етапі ревізії розрахунків з підзвітними особами здійснюють контроль за дотриманням правил видачі під звіт грошових коштів. Для цього ревізор знайомитися із затвердженим начальником колонії списком підзвітних осіб, в якому зазначено кому і на що видаються підзвітні суми.

Об'єктом перевірки розрахунків за авансами виданими є операції, які пов'язані з такими розрахунками та заборгованість, яка виникла на дату перевірки в результаті цих операцій в аналітичному розрізі за кожним постачальником, за кожним поданим до сплати рахунком. В процесі перевірки необхідно дотримуватись норм законодавства, що попередня оплата є заборонена, окрім певних виключень.

Джерелами інформації для здійснення перевірки виступають первинні документи, на підставі яких здійснюється облік розрахунків з покупцями (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні); реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 21 «Поточна дебіторська заборгованість» - меморіальний ордер №4, книга «Журнал- Головна».

Перевірка повноти та своєчасності оплати рахунків здійснюється на підставі записів про оплату рахунків – фактур у реєстрах обліку (нагромаджувальній відомості по обліку розрахунків з іншими дебіторами, в якій контролюється дата та сума оплати, що віднесені в дебет кореспондуючих рахунків) та виписок банків. Ревізору необхідно звернути особливу увагу на наявність заборгованості з великими термінами виникнення та спірної, нез'ясованої заборгованості, а також виявити строки і умови виникнення значних сум заборгованості та винних у цьому осіб.

При ревізії розрахунків по нестачах і відшкодуваннях матеріального збитку особливу увагу звертають на наявність матеріалів по кожній справі, строки і якість їх оформлення, регулярність стягнення по виконавчих листах, правильність обліку списання заборгованості, наявність по дрібних нестачах зобов'язань про погашення заборгованості.

Джерелами інформації для ревізії даних розрахунків є дані аналітичного обліку по субрахунку 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», який повинен вестись в розрізі винних матеріально відповідальних осіб, нагромаджувальні відомості за розрахунками з іншими дебіторами (меморіальний ордер 4), первинні документи (документи про результати інвентаризації грошей та матеріальних цінностей, рішень керівництва організації та суду, службового листування з правоохоронними органами, касові, банківські та інші документи про погашення заборгованості за виплатами на відшкодування завданих збитків).

Спочатку ревізору необхідно познайомитись з даними бухгалтерського обліку (Книга «Журнал- Головна», меморіальний ордер №4, баланс) про обороти та залишки на рахунку 2115 і проаналізувати стан розрахунків за

ревізований період. Потім на основі первинних документів (матеріалів інвентаризації, протоколів засідань інвентаризаційних комісій, пояснень матеріально відповідальних осіб) вивчаються причини виникнення матеріальної шкоди. Важливим моментом ревізії дебіторської заборгованості є звірка заборгованості з метою виявлення їх реальності, тобто повинна бути проведена інвентаризація розрахунків. Боржники ж повинні у 10 денний термін повинні підтвердити заборгованість або повідомити про свою незгоду. Ревізор перевіряє чи приймалися міри по погашенню дебіторської заборгованості (чи направлялись письмові нагадування чи передавались справи в суд). Особлива увага приділяється перевірці правильності списання заборгованості, особливо на наявність підстав на списання заборгованості, безнадійної до відшкодування.

Висновки до розділу 3

В роботі проведено аналіз фінансових активів Управління СЗН Теофіпольської РДА. Для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності установи та фінансових активів, зокрема запропоновано застосовувати алгоритм, який включає шість етапів із визначенням на кожному етапі дій. Проведений аналіз руху грошових коштів в Управління соціального захисту показав, що грошові кошти використовуються за цільовим призначенням у розрізі бюджетних програм на соціальні заходи.

Щодо дебіторської заборгованості, як фінансового актив, то в ідеальному варіанті не повинно бути. В Управлінні наявна дебіторська заборгованість на суму 194 157 грн., як попередня оплата за технічні засоби для реабілітації та прострочена дебіторська заборгованість - 6142 (нарахована особам неправомірно – приховали обставини, які унеможливають нарахування такої допомоги та виявлена під час інспектування Держаудитслужбою).

Ревізія фінансових активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості) відіграє важливу роль для виявлення фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників при здійсненні фінансово-господарських операцій. В роботі систематизовано етапи контрольно-ревізійної роботи загалом та акцентовано увагу на методичних підходах ревізії розрахунків з підзвітними особами, розрахунками з відшкодування заданих збитків, а також розрахунків за авансами виданими.

Для виявлення фактів зловживань шляхом спотворення господарських операцій у бухгалтерському обліку доцільно, на нашу думку, під час ревізії застосовувати прийоми співставлення операцій, що відображено в облікових реєстрах, із записами оперативного обліку. В практиці дані оперативного обліку не завжди контролюють працівники обліку. Особи, які здійснюють зловживання, як правило, ретельно відпрацьовують тільки ті операції, що охоплюються бухгалтерським обліком, не звертаючи уваги на дані оперативного обліку.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження фінансових активів як об'єктів обліку, аналізу та контролю установ державного сектору було зроблено такі висновки і пропозиції:

1. Розглянуто суть термінів «фінансові інструменти», «фінансові активи» та їх визначення у науковій літературі та нормативно-правових актах. Обґрунтовано, що здійснення розрахунків суб'єктами державного сектору тісно пов'язане із грошовими потоками установи, тобто із грошовими коштами.

2. У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік представляє велику частину інформації для цілей управління, а управління, у свою чергу, має потребу в достовірних даних для оперативних дій і прогнозування вважаємо, що класифікація заборгованості, як одного з об'єктів управління і бухгалтерського обліку, повинна ґрунтуватися на єдиних, уніфікованих підходах до класифікаційних ознак. Оскільки об'єктом дослідження є фінансові активи установ державного сектора, то в роботі систематизовано їхню класифікацію використовуючи підхід, який виділено при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та ПСБОДС 132 «Фінансові інструменти».

3. Розглянуто особливість формування облікової політики, щодо фінансових активів та запропоновані елементи облікової політики для досліджуваної установи – Управління соціального захисту населення Теофіпольської РДА. При розробці Положення про облікову політику необхідно враховувати норми ПСОБСДС «Подання фінансової звітності», «Фінансові інструменти та Методичних вказівок щодо формування облікової політики.

4. Найбільшу частку у складі фінансових активів управління соціального захисту Теофіпольської РДА займають грошові кошти, адже через управління здійснюється виплата усіх видів соціальної допомоги. Тому

в роботі визначено особливості обліку грошових коштів, які поступають на рахунки Установи, відкриті в органах Державної казначейської служби.

5. В Управлінні соціального захисту у структурі фінансових активів вирізняють дебіторську заборгованість (розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування завданих збитків; перерахунок та отримання авансових платежів (передоплати)). В роботі досліджено питання обліку розрахунків з підзвітними особами, у випадку, коли кошти під звіт видаються корпоративною платіжною картою, запропоновано на основі типової кореспонденції відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами при умові отримання корпоративної платіжної картки.

6. Усі грошові потоки установ державного сектору у процесі виконання кошторису та бюджетних програм пов'язані із зобов'язаннями. При цьому установи державного сектору у процесі здійснення платежів, повинні вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України». Відповідно розглянуто особливості реєстрації зобов'язань в органах казначейської служби та визначено перелік підтвердних документів, що подаються до казначейської служби у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

7. В роботі проведено аналіз фінансових активів Управління СЗН Теофіпольської РДА. Для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності установи та фінансових активів, зокрема запропоновано застосовувати алгоритм, який включає шість етапів із визначенням на кожному етапі дій. Проведений аналіз руху грошових коштів в Управління соціального захисту показав, що грошові кошти використовуються за цільовим призначенням у розрізі бюджетних програм на соціальні заходи.

8. Щодо дебіторської заборгованості, як фінансового актив, то в ідеальному варіанті її не повинно бути. В Управлінні наявна дебіторська заборгованість на суму 194 157 грн., як попередня оплата за технічні засоби для реабілітації та прострочена дебіторська заборгованість - 6142

(нарахована особам неправомірно соціальна допомога – приховали обставини, які унеможлиблюють нарахування такої допомоги та виявлена під час інспектування Держаудитслужбою).

9. Ревізія фінансових активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості) відіграє важливу роль для виявлення фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників при здійсненні фінансово-господарських операцій. В роботі систематизовано етапи контрольної-ревізійної роботи загалом та акцентовано увагу на методичних підходах ревізії грошових коштів, розрахунків з підзвітними особами, розрахунками з відшкодування заданих збитків, а також розрахунків за авансами виданими.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ . *Інноваційна економіка*. 2012. Вип. 9. С. 272-276.
2. Болюх М. А., Заросило А. П Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 344 с.
3. Бондаренко Н. В. Аналіз сучасного стану реформування державного сектора економіки України . *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. №4. С. 31-35.
4. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. *Економіст*. 2010. №1. С.24-28.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. /Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидаєва. К. : Центр навч. літ., 2011. 440 с.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. за г. ред. М. Г. Михайлова. К. : Центр навч. літ., 2011. 384 с.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456- VI. Дата оновлення 11.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Бюджетні установи : бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. за ред. Лемішовського В.І. Вид. 3-тє., доп. і перероб. Львів : Інтелект-Захід, 2008. 1120 с.
9. Власова І. О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 бух. облік, аналіз і аудит. К. : Нац. аграрний ун-т, 2005. 20 с
10. Германчук П.К., І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ: НВП "АВТ", 2004. – 424 с.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV. Дата оновлення 04.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

12. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. К. : КНЕУ, 2003. 481 с.
13. Дікарева Н. В. Облік зобов'язань бюджетних установ органами Державної казначейської служби України як метод удосконалення ефективного використання бюджетних коштів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2013. №16 (205). С. 108–111.
14. Дрозд І.К. Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль:.. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007.304с.
15. Клименко О.В., Кучеренко Т.О Формування методичних основ організації роботи бухгалтера. *Держава та регіони*.2009. № 1. С. 86-90.
16. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 2. С. 79-82.
17. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року . Офіційний сайт Державної фінансової інспекції URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
18. Кощинець М. І. Оптимізація бюджетних програм в органах судової влади на основі програмно-цільового методу. *Економічний простір: збірник наукових праць*. 2015. №100. С. 83-94.
19. Кощинець М. І. Порядок складання і подання розрахунків до бюджетних запитів і затвердження бюджету у судовій владі. *Фінанси, облік і аудит*. 2014.Вип. 2. С. 190-202.
20. Ларікова Т. В., Цятковська О. В. Фінансові активи в державному секторі: характеристика, облік, автоматизація. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. Вип. 5(2). С. 100-105.: URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5\(2\)__22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5(2)__22).
21. Ларікова Т. В. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Міжнародні економічні

- відносини та світове господарство. 2017. Вип. 14(1). С. 182-187. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14\(1\)__39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14(1)__39).
22. Ларікова Т. В. Аналіз національних стандартів, що регулюють бухгалтерський облік активів розпорядників бюджетних коштів, гармонізованих з МСБОДС. *Економічний простір*. 2018. № 131. С. 140-151. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2018_131_16.
23. .Ловінська Л. Г Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України* . 2016 № 1 . С. 99-115
24. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. №6. С. 34-38.
25. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. С.57-59.
26. Лукановська І. Р., Хорунжак Н. М Проблематика й особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ і їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку. *Проблеми економіки*. 2016. №3. С. 287-293
27. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с.
28. Лучко М.Р., Штимер Л. Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки : реалії сьогодення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2015.Вип.1(2). С. 39-42
29. Лучко М.Р., Сисюк С. В Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. *Економіка і управління. Науковий журнал*. 2018. № 2(78). С. 125-135
30. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах . *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 230-234.
31. Мащенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової

звітності в державному секторі України URL: www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf.

32. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : Кондор, 2009. 412 с.

33. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України URL: www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf.

34. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України: Затверджено Наказ Державної фінансової інспекції України 14.12.2011 № 90 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090815-11/stru#Stru>

35. Михайлишин Н. П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти. *Економіка: реалії часу*. 2012. №2 (3). С. 130– 135.

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі (МСБОДС 15) Фінансові інструменти URL : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

38.

39. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS:) URL: www.minfin.gov.ua/ www.ifac.org.

40. Момот Л. В., Юзковець Л.В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі. *Проблеми сталого розвитку національних економік*. 2013. №5. С. 426-431.

41. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання. *Регіональна економіка та управління*. 2014. №3. С. 111-114.

42. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб. Київський національний торговельно-економічний ун-т К. : КНТЕУ 2006. 208 с.
43. Облік у бюджетних установах: підруч. / Джога Р.Т., Сінельник Л.М, Дунаєва М.В. За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.
44. Оленко І. П., Мішин О. Ю. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навч. посіб. Х. : ІНЖЕК, 2009. 240 с.
45. Павлов Л. М. Ефективність системи органів державного управління: поняття, умови та критерії оцінки. *Наук. вісн. Нац. академії внутрішніх справ України*. К. : НАВСУ. 2003. № 1. С. 217-223.
46. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ МФУ від 24.01.2012 р. № 44 (із змінами від 01.07.2016 р.) URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
48. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
49. Про зміни до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2016 № 15 за № 209/28339 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0209-16>.
50. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64: URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
51. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу

бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01. 2011 р. № 59 URL: <http://www.rada.gov.ua>.

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 №1541. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomusektori> (дата звернення 19.03.2019).

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.

55. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 URL:http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.

57. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 120 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/z0161>.

58. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

59. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23 квітня 2014 р. № 117 URL: <http://zakonO.rada.gov.Ua/laws/show/17-2014-%D0%BF>
60. Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 № 22 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>
61. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи: доповідь / О.О. Молдован, О.В. Шевченко, О.А. Єгорова; за ред. Я.А. Жаліла. К.: Нац. ін-т стратегічних досліджень, 2011. 50 с.
62. Рибіна Л.А. Роль безготівкових розрахунків в поліпшенні фінансового становища підприємств. *Вісник Сумського сільськогосподарського інституту*. Науково-методичний журнал. Вип.1. 2012. С.155–157.
63. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 225–229
64. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб.. К.: КНЕУ, 2004. 380 с.
65. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С. 218–223
66. Сисюк С.В. Облік грошових коштів у сільських радах в умовах казначейського виконання місцевих бюджетів. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2011. Вип. 35 С. 115-120.
67. Сисюк С.В. Зорій Н.М. Державний нагляд за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ шляхом контролю ризиків. *Економіка і регіон Науковий журнал*, № 1 (23), 2011. С.193-196
68. Сисюк С.В. Прагматика нормативного та організаційно-облікового

- забезпечення публічних закупівель. Інноваційна економіка. 2018.№ 7-8 (76). С. 123-13
69. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції. *Облік, аналіз та аудит у контексті Європейської інтеграції України*: монографія. за заг. ред. М.С.Пашкевич; Нац.гірн. ун-т. Дніпропетровськ: НГУ, 2015 . С.195-210.
70. Сисюк С.В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. Вип. 44 С. 51-56
71. Сисюк С.В. Необоротні активи бюджетних установ: особливості та проблеми організації їх обліку. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка*. Серія: Економіка. №17, 2004.С.203 – 206
72. Хорунжак Н. М., Гуцайлюк Л.О, До питання обліку дебіторської заборгованості в бюджетних установах. *Галицький економічний вісник: Науковий журнал*. Тернопіль. 2009.№ 1 (22).-С.151-156.
73. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248с.
74. Хорунжак Н. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері. *Галицький економічний вісник: Науковий журнал*. Тернопіль. 2009 .№ 2 (23). С. 154-159
75. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах URL: <http://ztu.edu/en/science/publishing/visnik/econom>
76. Хорунжак Н.М. Сисюк С.В.Організація обліку в сільських радах в контексті казначейського обслуговування місцевих бюджетів. *Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць*. Вип. 6. Т.5. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. С.1033-1038.
77. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

78. Government Finance Statistics Manual 2001(GFSM 2001)
[URL:http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch7.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch7.pdf)
79. Luchko M. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.
80. Pochynok, N. V. (2011), "Methods of forming accounting and analytical information on personnel costs through investment and expenditure approaches", *Visnyk Sums'koho natsional'noho ahrarnoho universytetu*, vol. 6/2, pp. 167
81. Conceptual approach to reforming of the national accounting system: Monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi, Doctor of Economic Sciences, Professor, [Et al.]. – Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. – 236 p.
82. Зорій Н. М., Сисюк С.В, Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю. *Економіка і регіон: науковий журнал*. № 4 (23), 2009. С.193-196