

підходом до відображення реалізації, згідно з яким податки з продажу (в тому числі ПДВ) не відображаються на рахунку "Продаж" (або "Реалізація"). [14] У цьому випадку реалізація продукції (робіт, послуг) відображується записом:

Д-т рахунка "Розрахунки з покупцями" (на суму рахунка);

К-т рахунка "Продаж" (договірна ціна реалізації);

К-т рахунка "Розрахунки з бюджетом" (на суму ПДВ).

Тому було б доречно застосувати саме таку методику відображення доходів у вітчизняній практиці, що має ряд переваг:

- податки з продажу не є доходом (згідно з МСБО 18 "Дохід" та П(с)БО 15 "Дохід"), тому неправомірно їх відображати у складі доходів;

- відображення в бухгалтерському обліку на рахунку "Продаж" ("Дохід від реалізації") чистого доходу (виручки) від реалізації підвищує наочність інформації та позбавляє необхідності додаткових вирахувань;

- скорочує процедуру обчислення прибутку від операційної діяльності для складання Звіту про фінансові результати.

- із проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

Виконання традиційного обліку як кількісного вимірювання та відображення процесів економічної діяльності повинне доповнюватися оцінкою й аналізом її стану й результатів. Відбувається збільшення впливу факторів і підвищення ступеня невизначеності зовнішнього середовища підприємств у ринкових умовах, що вимагає застосування дієвішого та ефективнішого інструментарію аналітичної роботи на основі системного аналізу, економіко-математичних методів і моделей, математичного програмування.

Система обліково-аналітичного забезпечення — це цілеспрямоване формування інформаційних потоків за допомогою обліку, що підпорядковані вимогам планування, аналізу, підготовки ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням у діяльності підприємства.

Питання створення діючої системи обліково-аналітичного забезпечення стоїть перед управлінським персоналом. Через недосконалість чинного законодавства потрібно враховувати певні особливості при формуванні облікової політики, а саме методичної складової. Адже вибір її елементів приводить до суттєвих змін, що в свою чергу створює умови для зловживань із боку персоналу підприємств. Нині питання щодо зведення до мінімуму впливу облікової політики підприємства на оподаткування залишається відкритим, а це могло б підвищити обсяг та стабільність податкових платежів, поліпшити можливості планування та

прогнозування надходжень у бюджет, а також позитивно позначитися на достовірності фінансової звітності.

Ефективне рішення важливих питань при великому обсязі інформації не можливе без використання комп'ютерних систем автоматизації оперативного та бухгалтерського обліку.

Автоматизація облікових робіт — шлях до спрощення організації обліку доходу та фінансових результатів діяльності підприємства.

При автоматизації обліку підприємств розрізняють інформаційні комп'ютерні системи, призначені для автоматизації ведення бухгалтерського обліку і системи, які призначені для виконання облікових робіт, пов'язаних з оперативним обліком виробництва, зберігання і продажу продукції. На відміну від бухгалтерських програм, які здебільшого забезпечують складання звітності, системи оперативного і управлінського обліку — це інструмент бізнесу. Проте найбільший ефект досягається при проведенні комплексної комп'ютеризації бухгалтерського, оперативного, фінансового і управлінського обліку підприємства. Кінцевою метою комплексної автоматизації є створення інформаційної бази, яка б сприяла прийняттю управлінських рішень, вибору стратегії на основі аналізу господарської діяльності за різними показниками та досягненню конкурентоспроможності підприємства.

Сучасні технічні засоби дозволяють реалізувати ідею створення систем, які діють за безпечною технологією. Але перехід на таку технологію обробки інформації не означає повну відмову від паперової документації.

Переваги без паперової технології завжди були очевидними і сьогодні практично можуть бути реалізовані. Ці переваги є економічно ефективними і полягають в:

- практично миттєвій передачі даних;
- специфічності зберігання (висока достовірність та надійність);
- надійному захисті (легше закрити доступ до електронних даних, ніж захопити документ);
- спрощення процесу обробки документів.

Висновки. Впровадження високовиробничого обладнання, ефективне використання майна та засобів, створення нових видів продукції, зниження собівартості продукції шляхом заміни дорогих компонентів на більш досконалі технології, удосконалення системи управління та дистрибуції — правило стабілізації виробництва, а отже, забезпечення оптимальних вимог для випуску конкурентоспроможної продукції.

Таким чином реалізація на практиці зазначених пропозицій дозволить підвищити ефективність функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання.

Список використаної літератури:

1. Кузнецова Ю.Н. Эволюция концепции прибыли; от прошлого к настоящему // Бухгалтерский учёт -1992.-№ 12.-с. 25-28.

2. Соколов Я.В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с: ил.
3. Грюнинг Х. ван. Международные стандарты финансовой отчётности. Практическое руководство. 3-е изд., обновл. и переработ. / Всемирный банк. М.: Издательство «Весь Мир», 2006. – 344 с.
4. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, В.М. Скупий та ін.; За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, - 2003. – 555 с.
5. Сук Л., Сук П. Облік доходів і результатів діяльності // Бухгалтерія в сільському господарстві: Всеукраїнський щомісячний науково-практичний журнал. – 2007. - №15/16. – с. 37-49.
6. Гаврилюк В.П. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств // Економіка АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2007. - №12. – с. 113-117.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 зі змінами та доповненнями.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2000. – 1272 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16. 07. 1999 р. №996 Х1.
10. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та роз витку національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖДТУ. – 2003. - №2(24). – с. 103-108.
11. Примітки до річної фінансової звітності, наказ Міністерства Фінансів України від 29. 11. 2000 р. №302 та рекомендації по складанню форми №5.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 №87 зі змінами та доповненнями.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999р. № 291.
14. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с.

С доходами любого предприятия связано решение важных социальных, экономических политических, этических проблем общества как на микро так и на макроуровне. В статье рассматриваются особенности учета доходов сельскохозяйственных предприятий.

With revenues of any company related to the solution of important social, economic, political and ethical problems of society both microand macro levels. This article discusses features of income of agricultural enterprises.

Рецензент: д.е.н., професор Чупис А.В.
Дата надходження до редакції: 26.06.2012 р.

УДК 657 (075.8)

ЗОБОВ'ЯЗАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ЇХ ОБЛІК: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

М. І. Телегунь, к.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет

Викладено теоретичні і практичні аспекти обліку та контролю зобов'язань бюджетних установ на етапах прийняття зобов'язань, їх реєстрації та оплати рахунків. Звернено увагу на практичні аспекти послідовності та логічності цих процедур відповідно до нормативно-правових вимог.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [1]. Вони є учасниками бюджетного процесу, оскільки приймають безпосередню участь в формуванні державного та місцевого бюджетів, в отриманні та використанні бюджетних коштів для виконання програм та заходів, складають кошториси та звітність про використання бюджетних коштів.

Для здійснення своєї діяльності бюджетна установа приймає зобов'язання щодо отримання матеріальних цінностей, робіт та послуг від постачальників, за які зобов'язується оплатити бюджетними коштами.

В сучасних умовах посилюються вимоги щодо ефективного та цільового використання бюджетних коштів. Контроль за використанням бюджетних коштів у розпорядників бюджетних коштів починається на етапі прийняття зобов'язань: тобто, укладання договорів на поставку матеріальних цінностей, робіт чи послуг; оплати пред'явлених постачальниками рахунків, оприбуткування матеріальних цінностей (робіт, послуг) та списанні їх на відповідні видатки.

В бухгалтерських записках прийнято відображати зобов'язання, що виникають, на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису. При цьому використовують рахунки 3, 6 та 5 класів Плану рахунків з відображенням вартості отриманих матеріальних цінностей, робіт чи послуг та суми кредиторської заборгованості. Оплата цієї заборгованості буде означати погашення

зобов'язань.

В цій ланці важливе місце займає облік та контроль зобов'язань, що здійснюється розпорядником бюджетних коштів та органами Державного казначейства України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Протягом останнього часу теоретичні та практичні аспекти оцінки, обліку та контролю зобов'язань бюджетних установ досліджувались . в роботах П.І. Атамаса, Р.Т. Джоги, І.Клітенко, Шевчук С. Фастовець І., та інших. Але, при цьому організації обліку та контролю зобов'язань бракує комплексного викладення практичних аспектів цього питання. Між тим практика ведення бухгалтерського обліку тісно пов'язана з процедурами реєстрації та контролю прийнятих зобов'язань бюджетної установи, що вимагає необхідності комплексного та методично повного висвітлення даного питання.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є вивчення методичних засад обліку та контролю зобов'язань бюджетних установ відповідно до Бюджетного кодексу та інших нормативно-правових актів; висвітлення методичної і логічної послідовності організаційних та облікових процедур, їх змісту, що буде корисним в практичній діяльності з обліку та контролю зобов'язань, сприятиме раціональному витрачання бюджетних коштів, скорочення обсягів кредиторської заборгованості.

Викладення основного матеріалу дослідження. Як зазначено в Положенні бухгалтерського обліку 101 «Подання фінансової звітності», зобов'язання – це заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності [2].

Відповідно до ст. 46 Бюджетного Кодексу, до стадій бюджетного процесу належать взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань. [1].

Для контролю за використанням бюджетних коштів на органи Державного казначейства покладені функції обліку зобов'язань, що бере на себе установа в процесі своєї діяльності.

З метою забезпечення контролю за цільовим використанням коштів органи Держказначейства здійснюють наступні контрольні функції:

-попередній контроль – на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників коштів;

-поточний контроль – у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Такий контроль забезпечується через реєстрацію зобов'язань в органах Держказначейства.[3]

Одна з головних казначейських функцій - контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат, який передбачає

здійснення певних контрольних дій з боку органів Держказначейства [4]. Метою цього контролю є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства, а саме - контроль за порушенням використання бюджетних коштів не за призначенням та у межах бюджетних асигнувань

Клітенко І. Ю. [5] виділяє чотири етапи в здійсненні контролю органами держказначейства при використанні бюджетних коштів, що самостійними, але невід'ємно взаємопов'язані між собою.

На першому етапі: органами Держказначейства здійснюється робота щодо забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням. Державне казначейство України, отримавши затверджений річний розпис призначень державного бюджету та розпис асигнувань загального фонду державного бюджету від Міністерства фінансів України, доводять витяги з них до головних розпорядників коштів.

Далі головні розпорядники коштів подають Держказначейству України розподіл показників зведених кошторисів доходів і видатків та розподіл показників зведених планів асигнувань із загального фонду державного бюджету в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів за територіями відповідно до мережі, яке звіряє відповідність вказаних сум у розрізі територій у зазначених вище документах сумам, зазначеним в розписі видатків бюджету. Державне казначейство України узагальнює одержані дані, формує річний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету за територіями і у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня та доводить до кожного управління Держказначейства України. Подальші дії управлінь та відділень Державного казначейства аналогічні діям Державного казначейства України.

На другому етапі: проводиться робота щодо обліку та консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів. Органи Державного казначейства (відділення, територіальні управління) отримують та узагальнюють інформацію про наявність несплачених фінансових зобов'язань розпорядників, формують зведену інформацію і подають її Державному казначейству України.

Третій етап: виділення бюджетних асигнувань Державним казначейством України. Державне казначейство України перевіряє отримані розподіли виділених бюджетних асигнувань від головних розпорядників коштів щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, залишкам невикористаних асигнувань розпорядників нижчого рівня та одержувачів невиконаним зареєстрованим фінансовим зобов'язанням та наданій мережі.

Четвертий етап: контроль перед здійсненням видатків розпорядників та одержувачів по коштах загального та спеціального фондів державного бюджету. На цьому етапі з метою контролю за

витрачанням коштів перевіряються рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт з договорами на предмет відповідності встановленим вимогам (зареєстрованих зобов'язань; залишків коштів на рахунках розпорядників коштів у розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним фондом або залишків коштів за спеціальним фондом; відповідність змісту операцій), а також наявність певних документів, пов'язаних з державними закупівлями. Підтвердженням їхньої легітимності є реєстрація фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у системі обліку органів Державного казначейства з виконання бюджетів.

Крім того, оскільки Державне казначейство є учасником системи електронних платежів Національного банку України, здійснення ним поточного контролю включає перевірку всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог Нацбанку з оформлення платіжних документів.

При невиконанні однієї з вищезазначених вимог орган Держказначейства України відмовляє в оплаті та повертає документи на доопрацювання [5].

Контроль за взятими зобов'язаннями та їх оплати покладається в значній мірі і на розпорядників бюджетних коштів.

Основними нормативними документами, якими врегульовується облік і контроль за зобов'язаннями бюджетних установ є Бюджетний кодекс, «Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах державного казначейства України», затверджений наказом ДКУ від 09.08.2004р. № 136 та інші накази Державного казначейства.

Порядком № 136 [6] встановлені такі види зобов'язань:

- бюджетні зобов'язання;
- бюджетні фінансові зобов'язання;
- небюджетні зобов'язання.

Бюджетне зобов'язання - це будь-яке, здійснене відповідно до бюджетного асигнування, розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього періоду або в майбутньому.

Бюджетне фінансове зобов'язання – це зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто, кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством.

Небюджетне зобов'язання – будь-яке зобов'язання за кошти державного та/або місцевого бюджету, узяті розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повнова-

жень, установлених Бюджетним кодексом, законом «Про Державний бюджет» та рішенням про місцевий бюджет.

В Бюджетному кодексі (ст. 48) зазначено, що розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі за загальним фондом тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Державного казначейства України.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), є недійсними. За такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість. [1]

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

Державне казначейство України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

Згідно з Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів в звітності установ відображається кредиторська заборгованість, що виникла окремо по загальному та спеціальному фонду. При цьому з неї виокремлюється прострочена кредиторська заборгованість, тобто, це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги. [7]

Сума зареєстрованих непроплачених фінан-

сових зобов'язань розпорядника бюджетних коштів повинна відповідати сумі кредиторської заборгованості та сумі попередньої оплати, відображеної в Звітах про бюджетну заборгованість (форма 7д, 7м),.

Отже, можна виділити наступні етапи в організації обліку та контролю прийнятих та виконаних зобов'язань в діяльності бюджетних установ.

1. Етап: Реєстрація бюджетних зобов'язань відповідно до заключних договорів, зроблених замовлень тощо.

2 Етап: Реєстрація фінансових бюджетних зобов'язань, що виникли за отримані матеріальні цінності, роботи та послуги .

3 Етап: Оплата рахунків постачальникам за надані послуги, роботи та матеріальні цінності.

4 Етап Інвентаризація зобов'язань та виявлення небюджетних зобов'язань.

На першому етапі здійснюється наступна робота. Укладання договору щодо придбання матеріальних цінностей, робі чи послуг, здійснення замовлення чи здійснення інших аналогічних операцій, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього періоду або в майбутньому. На цьому етапі облікових записів не проводять, адже укладання договору це тільки намір отримати матеріальні цінності, роботи чи послуги. Але для контролю за дотриманням обсягів кошторисних призначень та згідно з вимогами Порядку № 136 [6] ці зобов'язання (які в практиці ще називають юридичними) підлягають реєстрації в органах Держказначейства за місцем обслуговування установи. Для цього розпорядники бюджетних коштів надають в орган Держказначейства «Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» (документ, встановленої форми) на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують взяті зобов'язання.

За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги, витрати на службові відрядження), зобов'язання реєструються розрахунково в межах кошторисних призначень, тобто, без подання окремих документів та проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах річних планових показників.

Термін подання цих документів - 7 робочих днів з дати його виникнення.

Крім реєстрації зобов'язань в органах Держказначейства бюджетні установи реєструють їх в реєстрах оперативного обліку, яким є «Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань», форма якої затверджена Наказом держказначейства № 100 [8].

Призначення даної Книги полягає в здійсненні поточного оперативного контролю над сумами прийнятих установою зобов'язань та сумами кошторисних призначень за відповідними на-

прямками видатків. Шляхом звичайного співставлення сум планових показників та сумами зареєстрованих в Книзі зобов'язань встановлюється дотримання вимог бюджетного кодексу: сума взятих зобов'язань не повинна перевищувати суму кошторисних призначень за відповідними напрямками видатків. Тобто, установа самостійно здійснює контроль за тим, щоб взяті зобов'язання були **бюджетними**, відповідно до приведених вище визначень.

Книга облік асигнувань та прийнятих зобов'язань відкривається на бюджетний рік та ведеться в бухгалтерії установи.

Ця книга дозволяє:

- реєструвати юридичні зобов'язання та одночасно контролювати недопущення небюджетних зобов'язань, тобто зобов'язань взятих понад кошторисні призначення.

- реєструвати фінансові зобов'язання за кожним укладеним договором та контролювати суму непоплачених фінансових зобов'язань.

На другому етапі, який починається після отримання замовлених матеріальних цінностей, робіт чи послуг в бухгалтерському обліку проводяться записи по оцінці та визнанні кредиторської заборгованості. В даному випадку на підставі накладних, актів виконаних робіт та інших первинних документів установою оприбутковують матеріальні цінності, списуються на відповідні видатки вартість отриманих робіт та послуг, тобто, ці операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку як кредиторська заборгованість: по дебету рахунків отриманих активів чи понесених витрат та кредиту рахунків 675 «Розрахунки з іншими кредиторами», 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та інші.. Відповідно до Порядку № 136 ці зобов'язання називаються бюджетні фінансові зобов'язання. Ці зобов'язання теж підлягають реєстрації в органах Держказначейства.

Для цього розпорядники коштів подають до відповідного органу Державного казначейства України «Реєстр бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях, а також оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання.

Термін подання цих документів - 7 робочих днів з дати виникнення бюджетного фінансового зобов'язання, але не пізніше останнього робочого дня місяця.

Документи, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання або бюджетного фінансового зобов'язання, повертаються розпоряднику з відміткою "зареєстровано та взято на облік".

Третій етап – це оплата рахунків за отримані матеріальні цінності, роботи та послуги.

Як це передбачено Бюджетним кодексом

(ст.49), розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає платіжне доручення на здійснення платежу органу Державного казначейства України, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

В свою чергу Державне казначейство України здійснює платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів у разі, коли зареєстровані бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання за даними операціями.

Таким чином подвійний контроль за використанням бюджетних коштів дозволяє максимально уникнути перевитрат бюджетних коштів з вини бюджетних установ.

Бюджетним установам при укладанні договорів та прийнятті бюджетних зобов'язань доцільно приділити увагу дотримання Господарського кодексу в частині істотних умов договору.

На четвертому етапі здійснюється розмежування зобов'язань на бюджетні та не бюджетні. Ці процедури проводяться наприкінці календарного року при проведенні інвентаризації зобов'язань.

Розпорядники бюджетних коштів щороку після закінчення бюджетного періоду (як правило 31 грудня при закритті рахунків) проводять інвентаризацію активів і зобов'язань та за даними обліку визначають суму небюджетних фінансових зобов'язань. Для цього використовують дані інвентаризації активів і зобов'язань, що проводиться перед складанням річної фінансової звітності. Так, щодо інвентаризації зобов'язань, повинно бути дотримане правило: сума зареєстрованих неоплачених фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів має відповідати сумі їх бюджетної кредиторської заборгованості.

Щодо наявності зареєстрованих бюджетних зобов'язань, то їх сума за напрямками видатків не повинна перевищувати кошторисні призначення по загальному фонду та обсяги фактичних надходжень по власних коштах.

З метою запобігання виникненню небюджетної заборгованості на кінець року установа протягом року має привести кошторис по загальному і спеціальному фонду у відповідність із взятими зобов'язаннями.

Таким чином, відповідальність розпорядників коштів при укладанні договорів та прийнятті зобов'язань збільшується. Установа повинна вести чіткий облік укладених договорів.

Актуальними є пропозиції автора Фастовець І. [9] , який звертає увагу на те, що бюджетним установам необхідно слідкувати за правильним обумовленням істотних умов договору (згідно зі статтею.180 ГК), без яких він вважається недійсним. Такими умовами є:

-предмет договору, включаючи номенклатуру, асортимент та кількість продукції (робіт, послуг), а також вимоги до їх якості.

-ціна договору. Перш за все це вимога законодавства. Окрім цього, для бюджетної установи сума договору – дуже важлива річ, адже розпорядник коштів повинен вести облік узятих на себе зобов'язань і не допускати виникнення зобов'язань понад кошторисні призначення, інакше можна спричинити утворення не бюджетної кредиторської заборгованості.

-строк дії договору, тобто, час, упродовж якого існують господарські зобов'язання сторін, що виникли на основі цього договору. Найчастіше бюджетними установами договори укладаються строком до кінця року.

Крім того, в договорах необхідно обумовлювати і додаткові умови, що стосуються термінів надання документів по виконанню договорів.

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

Методичними рекомендаціями № 330 [10] на допомогу облікових працівників бюджетних установ встановлено перелік документів, що надаються в Державне казначейство для реєстрації та оплати зобов'язань. В них зазначено, що перелік підтвердних документів, які подаються на стадії реєстрації зобов'язань є орієнтовним і може змінюватись в залежності від сутності платежу.

• Органи Держказначейства можуть відмовити розпорядникам бюджетних коштів у реєстрації зобов'язань. Зокрема, відмовляють в реєстрації бюджетних зобов'язань з таких причин:

а) зобов'язання при:

• відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;

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

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

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

• неподанні або поданні неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;

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

- недотриманні вимог щодо оформлення поданих документів;

б) фінансові зобов'язання при:

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

- відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;

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

- недотриманні вимог щодо оформлення поданих документів;

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

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

У цих випадках органи казначейства не реєструють зобов'язання, а повідомляють про це розпорядника бюджетних коштів у письмовій формі.

Після усунення недоліків розпорядник бюджетних коштів разом із підтверджуючими документами повторно складає та подає реєстри до органу казначейства для реєстрації.

Висновки. Сучасні умови функціонування бюджетних установ характеризуються наявністю ряду актуальних питань в організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що стосуються контролю за обсягами прийнятими зобов'язань та недопущення небюджетних зобов'язань. Адже відповідальність за їх наявність несуть розпорядники бюджетних коштів. Викладення методичної та логічної послідовності цих процедур, їх призначення та зміст контрольних і облікових робіт на кожному етапі дозволить здійснювати ефективний та своєчасний контроль за витрачанням державних коштів відповідно до напрямків видатків згідно з кошторисами бюджетних установ.

Список використаної літератури:

1. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI // <http://portal.rada.gov.ua/>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності". Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 № 1541 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629).
3. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навчальний посібник. – 2008, - 385с.
4. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993р. №2939-ХП (зі змінами та доповненнями) // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/o4>
5. Клітенко І.Ю. Державне казначейство України - повноважний учасник бюджетного контролю // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна, №802, 2008 рік, с.112-115.
6. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах державного казначейства України, затверджений наказом ДКУ від 09.08.2004р. № 136 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/o11117>
7. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р.
8. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ Держказначейства України № 100 від 06.10.2000р.
9. Фастовець І. Укладання договорів та реєстрація зобов'язань бюджетними установами // Баланс-бюджет, -2006, -№23, -С.36-37.
10. Методичні рекомендації щодо переліку підтвердних документів, які надаються розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на стадії реєстрації зобов'язань та оплати рахунків. Затвержено наказом Державного казначейства України № 330 від 14.09.2010р. // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/o11111> **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**
11. Шевчук С. Визнання та оцінка зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності // Бухгалтерський облік і аудит, 2009, № 6, С18-23.

Изложено теоретические и практические аспекты учета и контроля обязательств бюджетных организаций на этапах принятия обязательств, их регистрации и оплаты счетов. Обращено внимание на практические аспекты последовательности и логичности этих процедур в соответствии с нормативно-правовыми актами.

The theoretical and practical aspects of account and control of obligations of budgetary establishments are expounded on the stages of taking on obligations, their registration and settling on accounts. Appeal attention on the practical aspects of sequence and logic of these procedures in accordance with normatively legal requirements.

Рецензент: д.е.н., професор Чупис А.В.

Дата надходження до редакції: 26.06.2012 р