

Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін

Гільорме Т.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики,
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

Лень А.В.

студентка економічного факультету
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

У статті досліджено теоретико-методологічні положення та практичні рекомендації щодо організації обліку доходів у бюджетній установі. Розкрито сутність категорії «доходи» бюджетної установи відповідно до нормативної бази та наукових праць. Висвітлено проблеми обліку доходів бюджетної установи в результаті законодавчих змін. Проведено порівняльну характеристику чинних в Україні нормативно-правових документів з обліку доходів бюджетних установ та нормативної бази за міжнародною практикою. Запропоновані шляхи удосконалення організації обліку доходів бюджетних установ.

Ключові слова: бюджетна установа, бюджетні асигнування, облік доходів.

Гильорме Т.В., Лень А.В. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

В статье исследованы теоретико-методологические положения и практические рекомендации по организации учета доходов в бюджетном учреждении. Раскрыта сущность категории «доходы» бюджетного учреждения в соответствии с нормативной базой и научными работами. Освещены проблемы учета доходов бюджетного учреждения в результате законодательных изменений. Проведена сравнительная характеристика действующих в Украине нормативно-правовых документов по учету доходов бюджетных учреждений и нормативной базы в соответствии с международной практикой. Предложены пути совершенствования организации учета доходов бюджетных учреждений.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, бюджетные ассигнования, учет доходов.

Hilorme T.V., Len A.V. ORGANIZATION OF INCOME ACCOUNTING OF STATE-FUNDED INSTITUTIONS IN THE CONDITIONS OF LEGISLATIVE CHANGES

The article explores theoretical and methodological provisions and practical recommendations about organization of accounting of earnings in the public institution. The essence of the category of "earnings" of a public institution is revealed in accordance with the regulatory framework and scientific works. The problems of accounting of earnings of a budget organization as a result of legislative changes are covered. The comparative analysis of the regulatory and legal documents of accounting of earnings of budgetary institutions acting in Ukraine and regulatory framework for international practice was conducted. The ways to improve the organization of accounting of earnings of public institutions are suggested.

Keywords: public institution, budgetary allocations, accounting of earnings.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах інформаційного суспільства поняття доходу набуло великого значення та широкого дискурсу у працях науковців та дослідників, але економічний зміст та класифікація для цілей бухгалтерського обліку повинні відповідати потребам всіх користувачів інформації. Існують досить суттєві відмінності між бухгалтерським обліком доходів бюджетних установ та обліком результатів діяльності підприємств недержавного сектору. Усі питання, що пов'язані з особливостями обліку доходів бюджетних установ та відображенням результатів виконання

кошторисів, раціонального та ефективного використання коштів, є актуальними в умовах законодавчих змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні дослідженням проблем систематизації інформації з обліку, контролю та аналізу діяльності установ державного сектору та розроблення рекомендацій з метою удосконалення системи бюджетного обліку присвячено багато наукових праць. Так, представниками континентальної та американських наукових шкіл (Ш. Бланкарт, Р. Масгрейв, У. Уотс, Ч. Тіб, Х. Циммерман) розглянуто методичні питання організації обліку доходів бюджетних

установ, зокрема класифікаційні ознаки, документальне забезпечення тощо. Серед вітчизняних науковців, які займаються проблемами організації обліку бюджетних установ, можна виділити таких як П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Ф.Ф. Бутинець, О.О. Левицька, І.І. Легкоступ, В.І. Лемішовський, С.В. Свірко та багато інших.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій щодо організації обліку доходів у бюджетній установі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Реформи в бухгалтерському обліку бюджетних установ, що стосуються обліку доходів, почалися зі спроби сформулювати нові підходи до їх визнання, оцінки та класифікації. Однак зазначеного удосконалення методології бухгалтерського обліку доходів установ державного сектору було недостатньо, тому виникла потреба подальших змін, кінцевою метою яких було розроблення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності.

Бюджетні установи мають змогу займатися різноманітними видами діяльності, як і інші установи недержавного сектору. Але існує основна відмінність між ними: бюджетні установи засновуються не для отримання прибутку в результаті своєї діяльності, а для досягнення показників, що зазначаються в планах чи кошторисах на бюджетний період, та для виконання завдань і функцій, що відображаються у статуті.

Значення категорії «дохід» щодо бюджетної установи має суттєві відмінності від її застосування щодо підприємств недержавного сектору. Це легко можна пояснити існуванням значних розбіжностей в умовах їхнього функціонування. Визначення доходу присутнє у праці О.О. Левицької у значенні асигнувань, отриманих із державного й місцевих бюджетів та генерованих бюджетною організацією [1].

Водночас В.І. Лемішовським була висунута думка щодо діяльності бюджетних установ, яка може проводитися у результаті фінансування, що надходить із відповідно державного та/або місцевого бюджету у вигляді безповоротних надходжень [2].

С.В. Свірко розглядає доходи бюджетної установи у вигляді надходжень грошових коштів, що отримуються установою за рахунок державних коштів, з метою виконання кошторису доходів та видатків [3].

Залежно від джерел утворення доходи можна поділити на два види, такі як доходи за обмінними операціями та доходи за необмінними операціями.

Оскільки бюджетна установа не має власних оборотних коштів, то всі свої видатки вона покриває за рахунок бюджетних асигнувань та власних надходжень. Із прийняттям у 2017 році нових положень набрала сили нова класифікація доходів бюджетних установ, а також відбулася велика кількість змін, що пов'язані з обліком доходів установ державного сектору. Зараз усі питання, що виникають у процесі їх обліку, регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [4].

Таким чином, за класифікацією із цього П(С)БО доходи в бухгалтерському обліку поділяються на доходи від обмінних та необмінних операцій. Під необмінними операціями розуміються операції, які не передбачають передачу активів, послуг в обмін на отриманий дохід або активи, проте існує можливість виконання певних умов. Господарські операції з продажу або купівлі активів в обмін на грошові кошти, послуги, інші активи чи погашення зобов'язань називаються обмінними операціями.

Відповідно до класифікації доходів, наведеної в П(С)БО у державному секторі 124 [4], до складу обмінних операцій входять бюджетні асигнування, доходи від надання послуг чи виконання робіт, доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна), доходи від відсотків, роялті, дивідендів та інші.

Доходи від необмінних операцій містять податкові надходження, неподаткові надходження (збори та платежі), трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, що не потребують погашення.

Таким чином, особливої різниці у трактуванні категорії «дохід» у працях розглянутих вчених не існує, оскільки кожний із них ототожнював її із надходженням фінансування з бюджету.

Однак розбіжності щодо трактування доходу бюджетних установ можливо диференціювати відповідно до міжнародної практики. Так, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 9 «Дохід від обмінних

операцій» [5] наводиться таке визначення доходу: «валові надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників». Проте варто звернути увагу на те, що суми, які збираються представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не належать до економічних вигід чи потенціалу корисності, що залучаються до суб'єктів господарювання, оскільки це не приводить до приросту активів або зменшення зобов'язань, тобто такі надходження мають вилучатися зі складу доходів.

Головними нормативно-правовими актами, що регулюють організацію обліку у бюджетній установі, є Бюджетний кодекс України та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Проте не менш важливе значення в діяльності установ державного сектору має використання плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування, форм реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, типових кореспонденцій рахунків та іншого.

Отже, визначення, що наводяться, не формулюють єдиної думки щодо трактування поняття доходу в бюджетних установах. А в контексті нещодавніх законодавчих змін, що мали наблизити український бухгалтерський облік до міжнародних стандартів, це питання потребує нагального вирішення, оскільки досить проблематично організувати облік доходів, спираючись на міжнародні стандарти, при цьому визначення цього об'єкта не є уніфікованим.

Фінансування установи має здійснюватися з дотриманням певних принципів. Першочерговим є цільове використання бюджетних асигнувань, що означає витрачання коштів винятково за їхнім призначенням, яке зазначене у кошторисі бюджетної установи. Необхідно також зазначити, що фінансування здійснюється тільки в межах відповідного асигнування, затвердженого в кошторисі. Важливим принципом у діяльності установи бюджетного сектору є безповоротність бюджетних асигнувань – кошти з державного чи місцевого бюджетів надходять для покриття видатків установи, необхідних для її утримання, і поверненню не підлягають. Також існує принцип безоплатності, тобто установа не має сплачувати будь-які відсотки за користування бюджетними коштами, що надійшли в межах затвердженого кошторису.

Не менш важливим є загальноекономічний принцип досягнення максимального ефекту за мінімальних витрат.

Державна казначейська служба України на підставі спеціального розпорядження зараховує кошти на рахунки бюджетної установи, яка має протягом наступного робочого дня передати до цієї служби розподіл асигнування за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) та за спрямуванням цих коштів до розпорядників другого рівня чи одержувачів бюджетних коштів у разі їх наявності. Бухгалтерський облік доходів передбачає відкриття певних рахунків у Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Веденням бухгалтерського обліку, здійсненням управління виконанням кошторису доходів та видатків, а також складанням звітності бюджетної установи займається бухгалтерія як самостійний структурний підрозділ. При цьому відповідно до законодавства виділяють такі організаційні форми обліку в установах державного сектору, як бухгалтерію при окремих установах та централізовану бухгалтерію. Самостійна бухгалтерія, як правило, застосовується у великих установах, наприклад у вищих навчальних закладах, лікарнях чи науково-дослідних інститутах, тоді як централізована бухгалтерія є найпоширенішою формою організації обліку, її застосовують міністерства, відомства та їхні управління за відомчою або міжвідомчою ознаками.

Реформування бухгалтерського обліку установ державного сектору бере свій початок із прийняття Кабінетом міністрів України Постанови «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» [6]. Необхідність прийняття цієї Постанови зумовлена нечітким законодавчим визначенням методів ведення бухгалтерського обліку щодо установ державного сектору; веденням обліку виконання державного й місцевого бюджетів із використанням касового методу, а деколи і методом нарахування; консолідацією звітності про виконання бюджетів одночасно головними розпорядниками коштів та органами ДКСУ, що приводило до подвійних витрат часу і ресурсів, та іншим. Внаслідок цього було прийнято рішення про розроблення системи обліку, яка б відповідала міжнародним стандартам, а також давала би змогу уніфікувати організаційне та інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі.

З 1 січня 2017 року набрали чинності нові Положення (стандарти) бухгалтер-

ського обліку в державному секторі. Сьогодні питання, що стосуються обліку доходів бюджетних установ, регулюються НП(С) БОДС 124 «Доходи» [4]. Цей стандарт містить інформацію щодо методологічних засад формування в бухгалтерському обліку даних щодо доходів від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації доходів та їх визнання й оцінки.

Однак, незважаючи на те, що національний стандарт обліку доходів бюджетних установ розроблявся на базі відповідних міжнародних стандартів, таких як МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [5] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [7], певні відмінності між ними існують. Перша відмінність полягає у тому, що за міжнародною практикою облік доходів бюджетної установи ведеться із застосуванням двох стандартів, тоді як національний стандарт поєднує у собі відомості з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями.

Введення у дію НП(С)БОДС 124 «Доходи» [4] привело до застосування нової термінології («доходи від обмінних операцій», «доходи від необмінних операцій»), розширення складу доходів державного сектору, визначення умов визнання кожного з цих видів доходів, розкриття оцінки доходів державного сектору; до цього всі ці питання не знаходили відображення у жодному законодавчому акті для установ державного сектору.

Незважаючи на те, що бюджетні установи являють собою неприбуткові організації,

вони все одно є суб'єктами господарювання, а тому мають проводити свою діяльність у межах загального правового поля. Однак установам бюджетного сектору нерідко доводиться зіштовхуватися із проблемами, викликаними недостатньо структурованим правовим полем, що не враховує всіх особливостей діяльності таких установ. Бюджетні установи є невід'ємним учасником бюджетного процесу країни, що пов'язано зі складанням, розглядом, затвердженням, виконанням та контролем за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи у процесі своєї діяльності здійснюють перерозподіл фінансових ресурсів країни, а також виступають одночасно у ролі як отримувачів, так і постачальників ресурсів.

Зарубіжна практика обліку в бюджетних установах передбачає чотирирівневу систему регулювання бухгалтерського обліку та звітності, що цілком може використовуватися й у нашій країні. Схема цієї системи, пристосована до сучасних реалій України, наведена на рис. 1.

Бюджетні установи у процесі своєї діяльності керуються досить різноманітною законодавчою базою, починаючи від загальногосподарських нормативних документів, затвердженням яких займаються Верховна рада України, Кабінет міністрів України, інші міністерства та відомства, і закінчуючи вузькоспеціалізованими, що притаманні лише для бюджетних установ і затверджуються ДКСУ.

Тому існує певна специфіка під часу опису нормативно-правової бази, що здійснює регулювання обліку будь-якої установи держав-

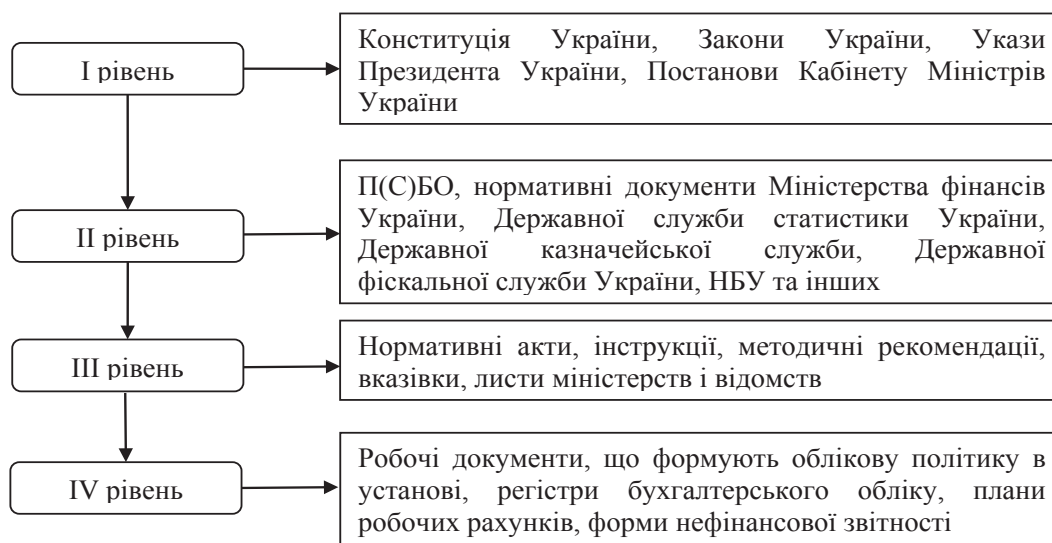


Рис. 1. Схема ієрархічних рівнів нормативного забезпечення обліку бюджетних установ

Джерело: складено авторами на основі [8]

ного сектору. Таким чином, основним органом, що здійснює розроблення нормативного забезпечення для бюджетних установ, є ДКСУ, до основних функцій якої належить встановлення єдиних вимог щодо порядку ведення бюджетного бухгалтерського обліку, а також розроблення відповідних нормативних актів.

У статті 95 Конституції України визначено загальні основи формування бюджетної системи, відповідно до яких процес розподілу суспільного багатства між населенням та регіонами має здійснюватися шляхом застосування таких принципів, як справедливість та неупередженість [9].

Бюджетні установи, як і інші підприємства, у процесі своєї діяльності використовують основні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10].

Законом про Державний бюджет України визначається розмір доходів, що може бути отриманий бюджетними установами, у вигляді бюджетних асигнувань для покриття видатків, що передбачені кошторисом. Процес складання бюджету здійснюється із застосуванням принципу збалансованості.

Як уже зазначалося, застосування міжнародної практики до вітчизняних реалій не обійшлося без виникнення певних розбіжностей, порівняльну характеристику яких наведено в таблиці 1.

Відмінності між НП(С)БОДС 124 «Доходи» [4] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [7], що стосуються сфери застосування та методу визначення доходів від необмінних операцій, є такими самими, як і між НП(С)БОДС 124 та МСБОДС 9. До цього можна додати, що існують розбіжності щодо складу доходів від необмінних операцій, що зазначаються у цих документах.

Таким чином, для подолання розбіжностей вважаємо необхідним розробити НП(С)БО в державному секторі окремо для доходів за обмінними та необмінними операціями. Це сприятиме гармонізації бухгалтерського обліку доходів із міжнародною практикою.

Також сьогодні відсутні первинні документи з обліку доходів, що унеможлиблює ведення ефективної роботи бухгалтерської служби бюджетної установи. Меморіальні ордери та картки аналітичного обліку були розроблені на основі застарілої законодавчої бази та Плану рахунків бухгалтерського обліку в дер-

Таблиця 1

Порівняльна характеристика МСБОДС 9 та НП(С)БОДС 124

№ з/п	Ознака	МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій» [5]	НП(С)БОДС 124 «Доходи» [4]
1.	Сфера застосування	Цей стандарт застосовують організації, що займаються складанням та поданням фінансової звітності за методом нарахування.	Цей стандарт має застосовуватися суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.
		Норми цього стандарту розповсюджуються на доходи, що виникли в результаті обмінних операцій.	Норми цього стандарту розповсюджуються на доходи, що виникли в результаті обмінних та необмінних операцій.
2.	Склад доходів від обмінних операцій	До складу доходів від обмінних операцій входять доходи від надання послуг, продажу товарів, використання іншими сторонами активів установи, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.	До складу доходів від обмінних операцій входить бюджетне асигнування; доходи від надання послуг, продажу нерухомого майна; доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.
3.	Метод визначення доходів від обмінних операцій	Для обліку доходів від обмінних операцій використовується метод нарахування.	У бухгалтерському обліку доходи від обмінних операцій можуть відображатися в момент їх здійснення (метод нарахування), а операції, що пов'язані з фінансуванням бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (касовий метод).

Джерело: складено автором на основі джерел [4–5]

жавному секторі. Оскільки починаючи з 2017 року набули чинності нові положення, а отже, і план рахунків, то ці документи потребують неодмінного перегляду.

Раніше існувала Інструкція, яка чітко давала змогу віднести відповідний рахунок до складу конкретного меморіального ордеру. Зараз така можливість є відсутньою, адже були прийняті нові рахунки, а меморіальні ордери залишилися незмінними. Ведення в них обліку є неможливим, оскільки це буде суперечити основному принципу бухгалтерського обліку – забезпечення достовірності відображення інформації.

На основі меморіальних ордерів формувалися картки фактичних касових видатків, які відображали рух коштів за кодами економічної класифікації видатків. Усі особливості

складання наведених первинних документів описувалися у Наказі № 100 Державної казначейської служби України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» [11]. Треба зауважити, що сучасна бухгалтерська система все ж таки дає змогу сформувати картки касових видатків, оскільки вони можуть складатися на основі інших первинних документів. Однак така ситуація унеможлиблює зіставлення доходів із видатками бюджетної установи, що раніше здійснювалося шляхом зіставлення меморіального ордеру та картки фактичних видатків. Тому вважаємо за доцільне зробити відповідні зміни до Наказу № 100 з урахуванням нового плану рахунків та розробити нові форми цих документів.

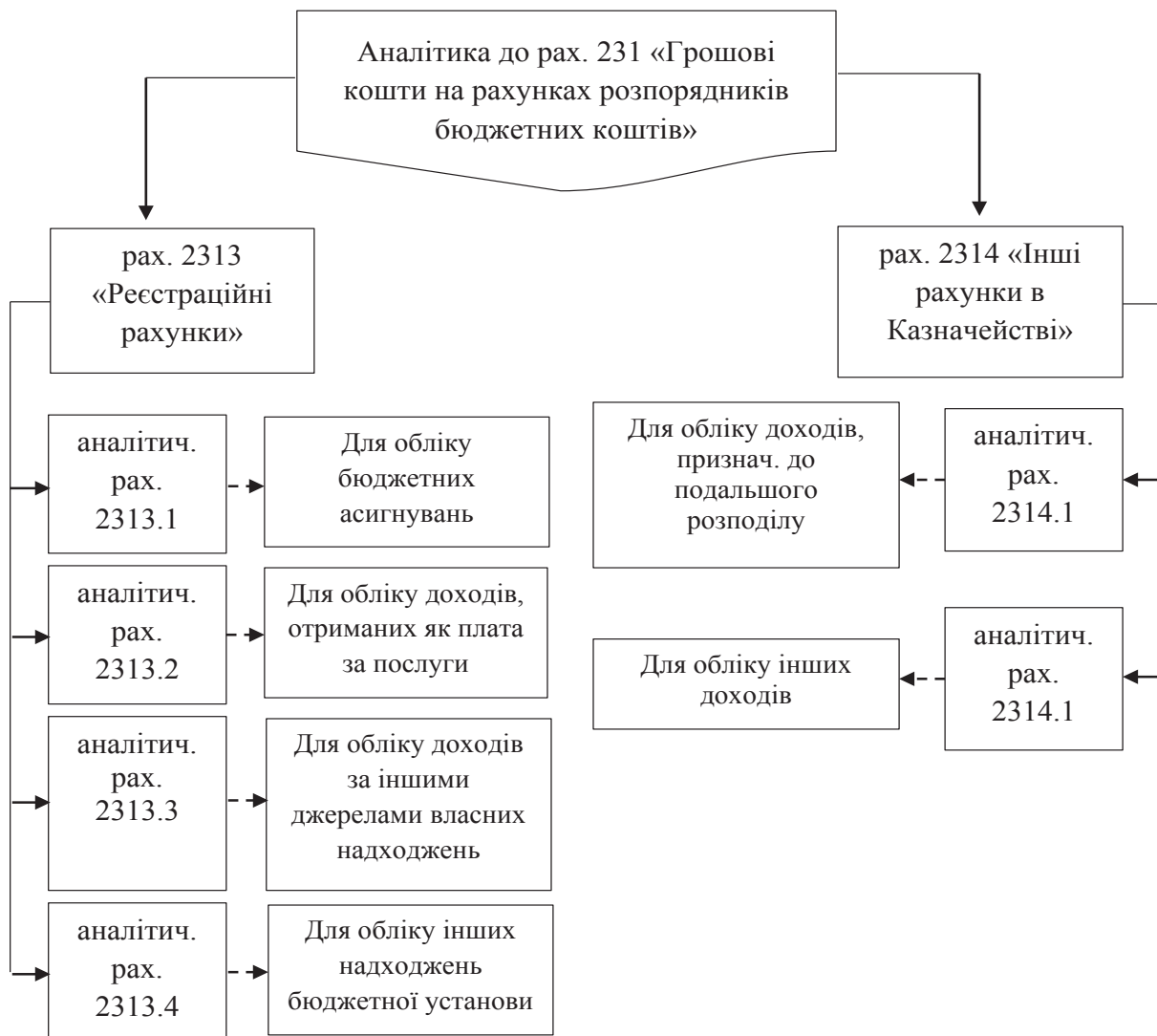


Рис. 2. Запропоновані аналітичні рахунки для обліку різних видів доходів бюджетних установ

Джерело: авторська розробка

Варто зазначити, що наразі весь облік за рахунками, як відкриті у Державній казначейській службі України, ведеться на рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». До запровадження реформи була можливість порівнювати рух касових видатків у Головній книзі, оскільки обороти за нею збігалися з оборотами за касовими видатками. Наразі така можливість є відсутньою, тому що рахунок 2313 містить і бюджетні асигнування, і власні надходження, і надходження в частині благодійної допомоги та інші види доходу. Тому пропонуємо ввести аналітику, що наведена на рисунку 2.

Запропоновані аналітичні рахунки (рис. 2) дадуть змогу розмежовувати різні доходи за джерелами їх надходження та спростять процес виокремлення необхідної інформації для внутрішніх потреб. До проведення реформи для кожного з наведених видів доходу було відкрито окремий рахунок, що спрощувало процес відображення господарської операції на рахунках та давало можливість згрупувати доходи за джерелом їх надходження. На сучасному етапі такі процедури неможливо провести без введення відповідної аналітики.

Таким чином, основна проблема реформування бухгалтерського обліку бюджетної установи – це впровадження системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів без наявності відповідних програм переходу на єдині методологічні засади та стандартизованого організаційного й інформаційного забезпечення облікового процесу.

Висновки з цього дослідження. У результаті здійснених законодавчих змін бухгалтерський облік бюджетних установ наблизився до загальноприйнятих принципів міжнародної практики. Однак сьогодні залишаються невирішеними окремі питання, що виникли внаслідок застосування нових положень. Це стосується й обліку доходів як однієї з найскладніших та найвідповідальніших категорій в обліковому процесі бюджетної установи. Вирішення цих проблем буде сприяти гармонізації нормативної бази бухгалтерського обліку як у розрізі окремих установ державного сектору, так і в розрізі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Процес реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ знаходиться лише на початковій стадії. На нашу думку, в разі переходу на ведення обліку за міжнародними стандартами варто також і запозичувати відповідну термінологію, щоб уникнути неточностей та складнощів, пов'язаних з обліком доходів.

Не менш важливим є питання відображення операцій у первинних документах. Тому необхідно якомога швидше розробити форми меморіальних ордерів та карток аналітичного обліку для підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що необхідно почати застосовувати єдину методологію обліку доходів, адже це дасть змогу проводити аналіз діяльності різних установ державного сектору та визначати проблемні питання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Левицька О.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361–369.
2. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка»; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів: Інтеллект-Захід, 2008. – 1120 с.
3. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація: монографія / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затвердженого наказом від 24.12.2010 р. № 1629 (із змінами та доповненнями, внесеними від 24.01.2017 року). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі № 9 «Дохід від операцій обміну», затверджений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2001 році. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipsasb.org/>.
6. Постанова КМУ «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у в державному секторі на 2007–2015 роки» № 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі № 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», затверджений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2001 році. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipsasb.org/>.
8. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного про-

цесу: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 939 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1809-12>.

9. Конституція України від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254.

10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV. Редакція від 03.01.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. Наказ № 100 Державної казначейської служби України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» від 06.10.2000 р. (з редакцією від 21.06.2005 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.