

## ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

### FEATURES OF REALIZATION OF ACCOUNT OF PUBLIC PROCUREMENT IN BUDGETARY ESTABLISHMENTS

*У статті розглянуто особливості здійснення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Визначено етапи організації та проведення державних закупівель. Проведено аналіз нормативно-законодавчої бази, яка регулює процеси проведення обліку та тендерних процедур. Розглянуто особливості обліку публічних закупівель в бюджетних установах. Досліджено ефективність та раціональність організації бухгалтерського обліку державних закупівель.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, публічні закупівлі, державні закупівлі, бюджетна установа, документація, законодавство.

*В статье рассмотрены особенности осуществления бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Определены этапы организации и проведения государственных закупок. Проведен анализ нормативно-законодательной базы, регулирующей процессы проведения учета и тендерных процедур. Рассмотрены особенности учета публич-*

*ных закупок в бюджетных учреждениях. Исследована эффективность и рациональность организации бухгалтерского учета государственных закупок.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, публичные закупки, государственные закупки, бюджетное учреждение, документация, законодательство.

*In the article the features of realization of accounting are considered in budgetary establishments. The stages of organization and realization of the public procurement are identified. The analysis of normatively-legislative base that regulates the processes of realization of account and tender procedures. The features of account of public procurement are considered in budgetary establishments. Efficiency and rationality of organization of accounting of the public procurement are investigational.*

**Key words:** accounting, public procurement, government procurement, budgetary establishment, documentation, legislation.

УДК 657:336.132

**Тополенко Н.М.**

к.н.держ.упр.,  
доцент кафедри обліку, аудиту,  
аналізу і оподаткування  
Університет митної справи та фінансів  
**Мартинюк О.М.**  
магістр  
Університет митної справи та фінансів

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою обліку в державному секторі України. Основним завданням обліку у процесі фінансово-господарської діяльності бюджетної установи є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

Правильно організований бухгалтерський облік в бюджетних установах є запорукою ефективності їх діяльності. Крім того, функціонування бюджетних установ в Україні в нових економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів.

Однією з основних та вагомих елементів використання фінансових ресурсів є придбання товарів та послуг шляхом здійснення публічних закупівель. Бюджетна установа кожного року зобов'язана чітко та обґрунтовано формулювати свої потреби у відповідних товарах і послугах для свого результативного функціонування, показувати їх вартість державі. Державні закупівлі є одним із основних факторів впливу на розмір бюджету держави, тому їх процес здійснення має бути чітко організованим, контрольованим та правильно обліковуватись в бюджетній установі.

На сучасному етапі бюджетні установи, організації й державні підприємства допускають порушення при здійсненні публічних закупівель матеріалів та послуг і мають особливості відображення

їх в обліку. Відповідно до цього, дослідження особливостей обліку державних закупівель на сьогодні є досить актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** До недавнього часу в Україні працювала нормативно-правова та інституційна база, що регулювала «паперові» процедури державних закупівель. Однак, як свідчить практика, формальна відповідність українського законодавства не гарантувала прозорих, ефективних і справедливих процедур закупівель, а також не сприяла вирішенню найголовнішої проблеми у сфері державних закупівель – викоріненню системної корупції. У зв'язку з цим нашою державою був взятий курс на реформування державних закупівель шляхом запровадження системи електронних торгів.

Питанню дослідження особливостей обліку публічних закупівель на сьогодні приділяється недостатня увага науковців. Питання організації процедур публічних закупівель як в «паперових», так і електронних умовах, в наукових працях досліджували такі вітчизняні вчені: Л. Катроша, Н.І. Чухрай, Р.Р. Ларіна, В.В. Смиричинський, В.В. Морозова, Н.Б. Ткаченко, В.Т. Александрова, П.Т. Германчук, А.Г. Кальченко, Є.В. Крикавський. Особливості відображення в бухгалтерському обліку публічних закупівель та контроль за їх здійсненням в бюджетних установах розглянуто в працях вітчизняних науковців, а саме: В.І. Голіков, І.А. Зіміна, Т.В. Канаєва, Ю.Д. Малярєвський, В.С. Рудницький, О.І. Сідень, Л.М. Сімченко, В.В. Ольховська, М.В. Фатеев та інші. Проте,

вітчизняний бухгалтерський облік матеріалів та послуг, придбаних шляхом публічних закупівель, у бюджетній сфері на сучасному етапі вимагає вдосконалення, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень у сфері публічних закупівель.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження та висвітлення порядку обліку публічних закупівель в бюджетних установах та пошук шляхів його вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до пункту 12 частини першої ст.2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи – 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].

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ має ряд особливостей, що в свою чергу впливають на побудову бухгалтерського обліку. Бюджетні установи є неприбутковими організаціями та функціонують на правах державної власності. Бюджетні установи та організації мають за мету надання нематеріальних послуг для задоволення потреб населення, а не отримання прибутку від власної діяльності.

Основним завданням обліку у процесі фінансово – господарської діяльності бюджетних установ є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої специфічні особливості:

- організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових та фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису видатків;
- сувору відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузеву специфіку обліку в установах культури, науки, освіти, управління;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи [2, с. 112].

Ведення бухгалтерського обліку публічних закупівель в бюджетних установах та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність,

співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів.

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни та беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документу, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів [3, с. 93].

Слід зазначити, що основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України та Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон про бухгалтерський облік визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

У бюджетній сфері протягом останніх років відбулися такі перетворення: змінилось бюджетне законодавство; впроваджено казначейське обслуговування бюджетних коштів та облік зобов'язань розпорядників коштів у системі органів казначейства; створено централізовану модель управління державними ресурсами через єдиний казначейський рахунок. Загалом в бюджетній сфері процеси реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності відбуваються повільніше, ніж того вимагає сьогодення.

Також варто зазначити, що державне регулювання процесу здійснення публічних закупівель відбувається набагато швидшими темпами. Так, на зміну Закону України «Про здійснення державних закупівель» від 20.04.2014 р. № 1197-VII, прийшов новий Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. № 922-VIII (далі – Закон «Про публічні закупівлі»). Основною метою нового закону є забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції. Найголовнішою новацією Закону «Про публічні закупівлі» стала практично повна автоматизація процесу проведення тендерних закупівель, яка забезпечує їхню прозорість та доступність, що дозволяє зменшити чисельність прихованих махінацій у відповідній сфері.

Предмети публічних закупівель, відповідно є об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які повинні пройти всі його стадії. Предмет закупівлі – товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у межах єдиної процедури закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної

процедури закупівлі). Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом [4].

Для більш повного розуміння, на нашу думку, доцільно навести визначення економічної сутності поняття «державні закупівлі», яке полягає в наступному: «державні закупівлі – це процес замовлення державними органами товарів (робіт, послуг), необхідних для їх повного та ефективного функціонування, за оголошеними умовами конкурсу, які передбачають виконання всіх поставлених замовниками умов для учасників торгів у рамках добросовісної конкуренції з метою забезпечення ефективності та максимальної економії державних коштів».

Процес проведення публічних закупівель в Україні регулюється Законом України «Про публічні закупівлі». Хоча у чинному Законі не визначено стадій державних закупівель, однак з практичної точки зору можна виділити 8 послідовних стадій:

1. Визначення потреб замовника та вивчення ринку щодо предмету закупівлі.
2. Формування і затвердження кошторису (програми, плану використання державних коштів).
3. Підготовка і затвердження річного плану державних закупівель.
4. Обрання і проведення процедур закупівель на підставі затвердженого кошторису та річного плану державних закупівель.
5. Визначення переможця процедури закупівлі.
6. Укладання договорів про закупівлю та звітування.
7. Виконання договорів про закупівлю та контроль за виконанням договорів про закупівлю.
8. Відображення в бухгалтерському обліку операцій із закупівлі товарів та послуг.

Товари та послуги, що закуповуються замовником з року в рік, як правило, є типовими (насамперед, це стосується бюджетних установ та організацій). Тому, основне завдання замовника, – вірно визначитися з конкретними предметами закупівлі, відповідно до встановленого «Порядку визначення предмету закупівлі», затвердженого наказом Міністерством економічного розвитку від 17.03.2016 р. № 454. Одночасно з визначенням предмета закупівлі йде робота з визначення конкретних технічних вимог до нього, а також кваліфікаційних вимог до потенційних постачальників [5].

Кошторис, програма та план використання коштів є основними плановими документами, які надають повноваження замовникам на отримання коштів і здійснення видатків, визначають обсяги та напрямки спрямування коштів. Для замовників, що фінансуються з державного або місцевих бюджетів, застосовується «Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 зі змінами.

Річний план закупівель товарів, робіт і послуг – це комплекс взаємопов'язаних показників, які відображають процес державних закупівель, що здійснюються конкретним замовником протягом бюджетного року, а також з виділенням окремих видів закупівель, що будуть передбачатися у бюджетних призначеннях кількох відповідних бюджетних періодів.

Річний план закупівель товарів, робіт і послуг складається замовником, як правило, після затвердження кошторису витрат. План закупівель та зміни до нього (у разі внесення) узгоджуються з фінансовим підрозділом організації – замовника, затверджується тендерним комітетом, підписується головою та секретарем комітету та оприлюднюється на веб-порталі закупівель протягом 5 робочих днів з дати затвердження. Впродовж року закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються замовниками відповідно до річного плану закупівлі. Форма річного плану та інструкції щодо його заповнення визначені наказом Міністерства економічного розвитку та торгівлі України «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель» 22.03.2016 р. № 490 [6].

Звіт про результати є ключовим документом, який фіксує завершення процедури закупівлі (з укладенням договору чи її відміною) та є підставою для здійснення оплати договору ДКСУ, а також здійснення наступного контролю за дотриманням процедури закупівлі відповідними контролюючими органами. Як і більшість інших документів, що складаються в процесі закупівлі звіт підлягає оприлюдненню у відповідності до вимог ст. 10 Закону «Про публічні закупівлі» – протягом трьох днів з дня складання. Крім цього, інформацію для аналізу державних закупівель можна отримувати з державного статистичного спостереження (форма 1-торги), яка заповнюється всіма замовниками та подається до органів статистики.

Загалом етапи організації та проведення публічних закупівель є достатньо доступними та зрозумілими. Але звернемо увагу на те, як відбувається облік предметів закупівлі в бюджетній установі, після укладання договорів про закупівлю та фактичного їхнього отримання. Слід зазначити, що ні у Законі України «Про публічні закупівлі», ні в інших законодавчих актах для державної сфери, не приділено уваги питанням обліку товарів та послуг, придбаних шляхом публічних закупівель.

Типовими предметами закупівлі для бюджетних установ є такі товари і послуги: комунальні послуги – тепlopостачання, водopостачання і водовідведення, електроенергії, природного газу, також закупівля відповідних нематеріальних активів та запасів, різні будівельні та ремонтні роботи.

Облік надання комунальних послуг замовнику відбувається за такими правилами. Відповідно до Інструкції щодо застосування кодів еконо-

мічної класифікації видатків бюджету за кодами економічної класифікації видатків 2271 «Оплата тепlopостачання» здійснюється оплата послуг тепlopостачання, за КЕКВ 2272» Оплата водопостачання і водовідведення» – оплата послуг з водопостачання і водовідведення, 2273 «Оплата електроенергії» – плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування, а за КЕКВ 2274 «Оплата природного газу» – оплата природного газу, включаючи оплату послуг з його транспортування, оплата скрапленого (балонного) газу. Застосування коду економічної класифікації видатків здійснюється залежно від предмету договору та видів робіт, за які здійснюється оплата.

Відповідно до бюджетного законодавства право бюджетних установ на витрачання бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисах поточного року, припиняється 31 грудня поточного року. У разі надходження коштів на реєстраційний рахунок по загальному фонду за КЕКВ за операціями, що були проведені у минулих бюджетних періодах, отримані кошти спрямовуються в дохід державного бюджету. Рахунки, надані на оплату комунальних послуг, відображаються в обліку бюджетної установи в тому місяці, у якому вони надійшли, згідно розділу № 3 ст. 57 гл. 10 Бюджетного кодексу України [7].

При цьому складаються наступні бухгалтерські проведення (табл. 1):

Таблиця 1

**Облік комунальних послуг в бюджетній установі**

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт.
2.	3.	4.
Виставлений рахунок бюджетній установі за комунальні послуги (у грудні поточного року)	364	712
Сплачено бюджетною установою за комунальні послуги у січні наступного року (погашення дебіторської заборгованості)	311	364
Водночас проводиться запис на зменшення фінансового результату	431	642

У фінансовій звітності бюджетної установи заборгованість за надані послуги з тепло-, водопостачання, відповідно до угоди, має відображатись у рядку 010 Звіту про заборгованість за бюджетними коштами, форма № 7д, № 7м, Наказ Міністерства фінансів України «Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.12 р. № 44 [8].

Облік необоротних активів також відбувається за стандартними правилами вказаними законодав-

ством щодо обліку бюджетних установ. В бюджетних установах аналітичний облік необоротних активів залежить від облікової групи. Економічно однорідні необоротні активи згруповані за обліковими групами, які представлені у Плані рахунків та субрахунків. Об'єкти основних засобів враховуються на рахунку 10, до якого відкриваються відповідні субрахунки. Інші матеріальні необоротні активи обліковуються на рахунку 11 за економічно однорідними групами (субрахунки 111-119). Для обліку нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкриваються субрахунки: 121 – «Авторські та суміжні з ними права»; 122 – «Інші нематеріальні активи».

Для раціональної організації обліку необоротних активів, перш за все, необхідно забезпечити своєчасне й правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження і руху. Інформація в обліковій реєстрі переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів» від 02.12.1997 р. № 125/70, а також документи типових міжвідомчих форм з обліку розрахункових операцій та матеріальних цінностей (рахунки-фактури, накладні, акти тощо). В окремих випадках застосовують документи довільної форми. Для аналітичного обліку основних засобів в бухгалтерії установи ведуть типові форми первинних документів: форми № ОЗ – 1 до форми № ОЗ – 12.

Усі документи, якими оформляється рух необоротних активів, повинні складатися відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 р. № 88, своєчасно затверджуватися керівником установи і передаватися до бухгалтерії для відображення в облікових реєстрах і звітності.

Синтетичний облік необоротних активів ведеться у книзі Журнал-головна у розрізі окремих субрахунків. Узагальнення операцій з надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 4, 6, 8. Операції з вибуття та внутрішнього переміщення узагальнюються в меморіальному ордері № 9. Дані меморіальних ордерів заносяться до Журнал-головної. При комп'ютеризації обліку з цією метою використовують відповідні машинограми: «Головна книга», «Оборотна відомість основних засобів» [9, с. 74-86]. Розглянемо типову кореспонденцію рахунків при надходженні необоротних активів (табл. 2).

Відповідно, після проведеного обліку, необоротні активи відображаються у балансі бюджетної установи (форма № 1).

Таблиця 2  
**Типова кореспонденція рахунків  
 при надходженні необоротних активів**

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
	Дт.	Кт.
2.	3.	4.
Оприбуткування необоротних активів від постачальників (сума без ПДВ):		
– Оплачені шляхом попередньої оплати	101-122	364
– Оплачені після отримання	101-122	675
Одночасно здійснюється запис (сума без ПДВ):		
– Оплата коштами загального фонду	801,802	401
– Оплата коштами спеціального фонду	811-813	401
ПДВ:		
– Під час оплати коштами загального фонду	801,802	364(675)
– Під час оплати коштами спеціального фонду	811-813	364(675)

**Висновки з проведеного дослідження.**

Таким чином, на сьогодні в обліку бюджетних установ відбуваються незначні етапи реформування системи обліку державних закупівель. Це означає, що облік у відповідних установах, не є досконалим та ефективним у своєму використанні.

Також слід зазначити те, що облік публічних закупівель проводиться на загальних засадах обліку, що є також негативним. Тому, на це слід звернути увагу та певним чином намагатися відокремлювати дану сферу об'єктів у обліку. Її відокремлення дасть змогу точніше проводити аналіз проведення державних закупівель, а також збільшить ступінь контролю за їх здійсненням, цим самим спростить їх форму обліку.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Бюджетний кодекс України: кодекс від 08.07.2010 р. № 2456 – VI: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> – Назва з екрану
2. Момот Л. В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л. В. Момот // Науково-практичний журнал «Регіональна економіка та управління». – Донецьк, 2014. – С. 111-114.
3. Радецька О.О. Особливості обліку та контролю в бюджетних установах / О.О. Радецька // Вісник хмельницького національного університету. – 2013. – № 3, Т.1 – С. 92-94.
4. Про публічні закупівлі: закон України від 25.12.2015р. № 922-VIII: [Електронний ресурс] – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/922-19](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/922-19) – Назва з екрану.
5. Порядок визначення предмета закупівлі: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі Укра-

їни від 17.03.2016 р. № 454: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0448-16> – Назва з екрану.

6. Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 22.03.2016 р. № 490: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0449-16> – Назва з екрану

7. Бухгалтерський облік витрат на комунальні послуги в бюджетній організації: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.uspikh-audit.com/> – Назва з екрану

8. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> – Назва з екрану

9. Артюх О.В. Облік в бюджетних установах: навч. посіб. /О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина – Одеса: ОНЕУ, 2013 р. – 264 с.

**REFERENCES:**

1. Biudzhetniy kodeks Ukrainy: kodeks vid 08.07.2010 r. #2456 – VI [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> – Nazva z ekranu
2. Momot L. V. Osnovni napriamy modernizatsii obliku biudzhetnykh ustanov u suchasnykh umovakh hospodariuvannia / L. V. Momot // Naukovo-praktychny zhurnal «Rehionalna ekonomika ta upravlinnia». – Donetsk, 2014. – S. 111-114.
3. Radetska O.O. Osoblyvosti obliku ta kontroliu v biudzhetnykh ustanovakh / O.O. Radetska // Visnyk khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. – 2013. – #3, T.1 – S. 92-94.
4. Pro publichni zakupivli: zakon Ukrainy vid 25.12.2015r. #922-VIII [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: [zakon.rada.gov.ua/go/922-19](http://zakon2.rada.gov.ua/go/922-19) – Nazva z ekranu.
5. Poriadok vyznachennia predmeta zakupivli: nakaz Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy vid 17.03.2016 r. #454 [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0448-16> – Nazva z ekranu.
6. Pro zatverdzhennia form dokumentiv u sferi publichnykh zakupivel: nakaz Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy vid 22.03.2016 r. #490 [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0449-16> – Nazva z ekranu
7. Bukhhalterskyi oblik vytrat na komunalni posluhy v biudzhetnii orhanizatsii [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://www.uspikh-audit.com/> – Nazva z ekranu
8. Poriadok skladannia finansovoi, biudzhetnoi ta inshoi zvitnosti rozporiadnykamy ta oderzhuvachamy biudzhetnykh koshtiv: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.01.2012 r. # 44 [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> – Nazva z ekranu
9. Artiukh O.V. Oblik v biudzhetnykh ustanovakh: navch. posib. /O.V. Artiukh, V.F. Maksimova, T.V. Cherkashyna – Odessa: ONEU, 2013 r. – 264 s.