

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

ЗІНКЕВИЧ АНДРІЙ МИХАЙЛОВИЧ

**ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УСТАНОВ
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Магістерська робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОДСзм-21
А.М. Зінкевич _____
Науковий керівник:
д.е.н., професор М.Р. Лучко

Магістерську роботу допущено до захисту:
« ____ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
_____ М.Р. Лучко

Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Зінкевич А.М. Облік доходів та видатків установ державного сектору економіки. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі розглянуто теоретичні аспекти організації та методики обліку, аналізу і контролю доходів та видатків установ державного сектору економіки, досліджено практичний досвід щодо організації та методики обліку, аналізу і контролю доходів та видатків установ державного сектору економіки та розглянуто можливості удосконалення теоретичних засад та діючої практики організації та методики обліку, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

ANNOTATION

Zinkevich A.M. Accounting for incomes and expenditures of the public sector institutions. – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In the research paper the theoretical aspects of the organization and method of accounting, analysis and control of revenues and expenditures of the general government sector, explored practical experience in organization and method of accounting, analysis and control of revenues and expenditures of the general government sector and the possibilities of improving the theoretical principles and current practice organization and methods of accounting, analysis and control of financial and business Ternopil Pedagogical lyceum of sports profile.

РЕЗЮМЕ

Магістреська робота містить три розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел, викладена на 98 сторінках, містить 14 рисунків та 14 таблиць.

Мета роботи. Виходячи з актуальності теми роботи, її метою виступає дослідження особливостей обліку доходів та видатків установ державного сектору з врахуванням специфіки діяльності об'єкту дослідження.

Об'єктом дослідження виступає організація обліку, контролю та аналізу доходів і видатків установ державного сектору. Дослідження проводилося на показниках фінансово-господарської діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю.

Предметом дослідження є методологічні та методичні аспекти організації обліку доходів та видатків установ державного сектору.

Одержані висновки та їх новизна: Практична цінність результатів роботи полягає в тому, що вона написана на матеріалах конкретної установи та з відповідними висновками і пропозиціями, які можуть бути використані на практиці. Наукова новизна полягає в тому, що дано критичну оцінку діючої системи обліку доходів та видатків установ державного сектору, визначено її переваги та недоліки.

Ключові слова: облік, доходи, видатки, установа, державний сектор економіки.

RESUME

Thesis contains four chapters, conclusions and suggestions, posted on 98 pages, contains 14 figures and 14 tables.

The purpose of the thesis. Based on the relevance of the theme of work, it serves the purpose of keeping characteristics of the incomes and expenditures of the public sector institutions, taking into account the specifics of the research object .

The object of research supports the organization of accounting incomes and expenditures of the public sector institutions. The study was conducted in terms of financial and business Ternopil Pedagogical lyceum of sports profile.

The subject of the study is methodological and methodical aspects of accounting of incomes and expenditures of the public sector institutions.

The resulting conclusions and innovation: practical value of the thesis is that it is written on materials specific institutions and the relevant conclusions and proposals that can be used in practice. Scientific novelty is that given a critical assessment of the current system of accounting of incomes and expenditures of the public sector institutions, to its advantages and disadvantages.

Keywords: accounting, revenues, expenditures, Public Sector Economy.

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	3
Розділ I. Доходи і видатки установ державного сектору як об'єкти обліку	6
1.1. Державний сектор економіки: економічна сутність, об'єкти та суб'єкти	6
1.2. Поняття доходів та видатків установ державного сектору економіки	18
1.3. Особливості обліку доходів та видатків установ державного сектору в умовах законодавчих змін.....	29
Висновки до розділу I.....	37
Розділ II. Облік доходів і видатків установ державного сектору.....	38
2.1. Організаційні та методичні аспекти обліку доходів і видатків установ державного сектору	35
2.2. Облік доходів установ державного сектору економіки.....	47
2.3. Облік видатків установ державного сектору економіки.....	56
Висновки до розділу II.....	63
Розділ III. Удосконалення обліку доходів та видатків установ державного сектору.....	64
3.1. Зарубіжний досвід обліку доходів і видатків установ державного сектору економіки	64
3.2. Проблеми і перспективи удосконалення обліку доходів і видатків установ державного сектору економіки.....	74
Висновки до розділу III.....	81
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Сучасна модель системи бухгалтерського обліку установ сектору загального державного управління формується за схемами її модернізації, що визначено на законодавчому рівні. На даний час набув чинності новий план рахунків та національні стандарти положення бухгалтерського обліку в державному секторі, що суттєво змінило усталені методики обліку виконання кошторисів доходів і витрат бюджетних установ, інших господарських операцій відповідно до специфіки їх діяльності. Зазнала змін також економічна класифікація витрат, запроваджено поділ операцій на обмінні та необмінні відповідно до статистики державних фінансів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Реформування облікової системи доходів і видатків в державному секторі України суттєво змінює організацію їх обліку, аналізу і порядок контролю. Розширення номенклатури доходів, видатків, активів і зобов'язань бюджетів призвело до збільшення кола об'єктів як обліку, так і контролю, що вимагає удосконалення відповідних організаційних та методичних складових. Особливо важливо у цьому зв'язку забезпечити прозорість та достовірність облікової інформації про доходи і видатки установ державного сектору України.

Питання організації та перспектив реформування бухгалтерського обліку в установах державного сектору розглядали такі вчені, як С. Свірко, П. Атамас, Н. Сушко, М. Лучко, Н. Хорунжак, С. Сисюк, Р. Джога та інші.

Наявність значного дефіциту державного бюджету, зростання зовнішнього боргу, зростання цін на товари, низький рівень доходів громадян вказує на те, що економіка України на сучасному етапі розвитку потерпає від кризових явищ. Для вирішення проблеми необхідно трансформувати механізм функціонування системи державного управління. Одним з найважливіших елементів вдосконалення системи державного управління є посилення державного контролю за формуванням і використанням

фінансових ресурсів.. Зазначене призвело до значних змін у методиці обліку доходів та витрат, чим і обумовлена актуальність дослідження.

Мета і завдання дослідження. Виходячи з актуальності теми роботи, її метою виступає дослідження особливостей обліку, аналізу та контролю доходів та витрат установ державного сектору з врахуванням специфіки діяльності об'єкту дослідження. Відповідно до мети в роботі поставлено такі завдання:

- дослідити економічну класифікацію доходів та витрат установ державного сектору;
- вивчити організаційно-економічні особливості діяльності суб'єктів державного сектору в контексті доходів та витрат;
- дати оцінку значення та особливостей бухгалтерського обліку і доходів та витрат в управлінні діяльністю установ державного сектору;
- дослідити стан організації бухгалтерського обліку доходів та витрат в установах державного сектору;
- дослідити та дати критичну оцінку правових та організаційних засад обліку діяльності установ державного сектору;
- встановити особливості обліку доходів та витрат установ державного сектору в зарубіжних країнах.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження виступає організація обліку доходів і витрат установ державного сектору.

Дослідження проводилося на показниках фінансово-господарської діяльності Тернопільського педагогічного ліцею спортивного профілю. Предметом дослідження є методологічні та методичні аспекти обліку доходів та витрат установ державного сектору.

Методи дослідження. Інформаційною базою досліджень слугувала облікова документація щодо доходів і витрат та фінансова звітність суб'єктів державного сектору. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору в Україні слугувала база даних «Законодавство України» Верховної ради України.

Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз фінансової звітності та кошториси підприємств державного сектору в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства, напрацювання вітчизняних науковців та практиків, а також нормативно-правові акти з питань організації, методики обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями установ державного сектору.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів.

Практична цінність результатів магістерської роботи полягає в тому, що вона написана на матеріалах конкретної установи з відповідними висновками і пропозиціями, які можуть бути використані на практиці. Наукова новизна полягає в тому, що дано критичну оцінку діючої системи обліку доходів та видатків установ державного сектору, визначено її переваги та недоліки.

Обсяг і структура роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, викладена на 98 сторінках, містить 14 рисунків та 14 таблиць.

Апробація результатів роботи та публікації. Апробація результатів дослідження підтверджується довідкою про впровадження. За темою дослідження опубліковано тези на тему: «Особливості обліку доходів та видатків установ державного сектору в умовах законодавчих змін» у збірнику праць за матеріалами конференції кафедри обліку та контролю в сфері публічного управління.

РОЗДІЛ І

ДОХОДИ І ВИДАТКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ

1.1 Державний сектор економіки: економічна сутність, об'єкти та суб'єкти

Для розгляду проблематики обліку, аналізу та контролю в державному секторі економіки насамперед доцільно визначити його сутність.

Створення державного сектора є основною передумовою формування системи управління державними фінансами на національному та регіональному рівнях, за допомогою яких з'являється важливий інструмент оцінки масштабу державного сектора економіки та його впливу на найважливіші макроекономічні показники.

Господарським кодексом визначено, що «держава реалізує право державної власності в державному секторі економіки через систему організаційно-господарських повноважень відповідних органів управління щодо суб'єктів господарювання, що належать до цього сектора і здійснюють свою діяльність на основі права господарського відання або права оперативного управління». При цьому «держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання» [17].

Слід зазначити, що державний сектор економіки базується на державній власності, яка переважає в сферах економіки, що мають велике народногосподарське чи соціальне значення, в капіталомістких, збиткових або малоприбуткових галузях, не вигідних для приватного бізнесу. Практично державна власність представлена в наступних сферах і галузях економіки:

– виробнича інфраструктура (енергетика, залізні й автомобільні дороги, засоби зв'язку, порти, водопостачання тощо). Сукупність інфрасистем пов'язує окремі підприємства, галузі, матеріальне і нематеріальне виробництво в єдине технологічне і соціальне ціле. У той же

час галузі інфраструктури належать до числа найбільш капіталомістких, що відрізняються повільною віддачею вкладень, часто вимагають дотацій. Тому традиційно об'єкти інфраструктури в більшості країн знаходяться в державній власності;

– соціальна (невиробнича) інфраструктура - освіта, охорона здоров'я, охорона навколишнього середовища тощо;

– новітні наукоємні галузі, що вимагають значних початкових витрат і не забезпечують швидку і гарантовану віддачу - атомна, аерокосмічна промисловість і т.п.

Основою державного сектора є сукупність державних підприємств, які незалежно від сфери діяльності та національних особливостей можна згрупувати в три великі групи:

- 1) несамостійні публічно-правові підприємства (державні та муніципальні установи);
- 2) самостійні підприємства, що діють в рамках публічного права (пошта, залізниці, державні холдинги та корпорації);
- 3) юридично самостійні підприємства, що діють в рамках приватного права (у формі акціонерних товариств).

Відповідно до діючої редакції Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

До затвердження нової редакції Методики визначення частки державного сектору у складі економіки (далі – Методика) [51] інформацію про деякі показники роботи суб'єктів господарювання державного сектору (далі – СГДС) за період 2005-2011 рр. за видами економічної діяльності можна було отримати у якості вхідної інформації для розрахунку питомої ваги державного сектору, що публікувалася на офіційному сайті Мінекономрозвитку України.

За 2012 р. офіційна інформація щодо показників роботи СГДС та його питомої ваги у складі економіки в зв'язку з переходом на нову Методику взагалі відсутня. За період 2013-2014 рр. для широкого загалу, не зважаючи на проголошений урядом курс на відкритість та прозорість, відкритою є лише інформація щодо питомої ваги СГДС по п'яти основних показниках, на підставі яких згідно останньої редакції Методики, визначається частка державного сектору у складі економіки.

Слід відзначити, що Цивільним кодексом юридичні особи поділяються на суб'єктів приватного та публічного права (ст. 81, п. 2). Зазначений у статті порядок створення юридичних осіб публічного права говорить про те, що сюди відносяться як об'єкти державної, так і об'єкти комунальної власності. Це свідчить про те, що діяльність юридичних осіб цих двох форм власності лежить в однаковому правовому полі. Але, на жаль, в інших основних державних законодавчих актах не зустрічається будь-якого застосування понять «публічний сектор» або «публічне право».

Законодавчо визначеним є лише поняття «СГДС економіки», що надається у ст. 22 (п. 2) Господарського кодексу [17], згідно якого до них відносяться суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Голубінка Ю.М зазначає, що державний сектор у традиційному розумінні – це сукупність державних підприємств, тобто сукупність організацій, підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності, економічної інфраструктури, державної форми власності, що є у підпорядкуванні держави й створює додаткову вартість, яка є державною власністю [16].

Отже, державний сектор є важливим об'єктивно необхідним елементом структури сучасного суспільства, а його місце безпосередньо пов'язано з роллю держави в економіці, наявністю потреб, задоволення яких не може

забезпечити приватне виробництво, головним інтересом якого є отримання прибутку.

Саме державний сектор є чинником економічного зростання, запорукою стабільності та сталого розвитку держави, гарантом збереження національного багатства. Державне підприємництво, державне споживання, прискорюють накопичення капіталу, сприяють оздоровленню окремих галузей, що знаходяться в кризовому стані, зміцненню позицій країни на світових ринках. ДСЕ охоплює значну частину виробничої і соціальної інфраструктури, що служить матеріальною базою сталого розвитку, гарантом збереження національного багатства.

Схематично ДСЕ зображений на рис. 1.1.



Примітка. Сформовано самостійно.

Рис. 1.1 Структура державного сектору економіки

Згідно з класифікатором інституційних секторів економіки України сектор загального державного управління (ЗДУ) поєднує в собі юридичні особи, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої або судової влади відносно інших інституційних одиниць в межах

певної території. Вони мають повноваження збирати податки та інші обов'язкові платежі, а також витратити їх відповідно до урядової політики.

Аналізуючи рис. 1.1 зазначимо, що масштаби ДСЕ залежать від конкретних економічних та історичних умов держави, стану суспільства та інших факторів. В даний час державний сектор широко представлений в країнах з ринковою економікою, а приватне підприємництво не є єдиною складовою економіки. При цьому приватизація і націоналізація розглядаються як рівнозначні чинники підвищення ефективності використання власності і чергуються в залежності від складних конкретних умов. У США, Англії, інших розвинених країнах уряди ніколи не випускали з своїх рук контроль за державною власністю, джерелами її примноження.

Серед науковців поширена думка, що наявність ДСЕ зумовлена об'єктивною необхідністю зменшення або обмеження неспроможності (недосконалості) ринкової економіки. Однак, на нашу думку, існують обставини та фактори, які визначають функцію ДСЕ не лише як інструменту впливу держави, через який компенсуються вади ринку, а й такого, що виконує власні функції, які стосуються суто прерогативи держави. Наприклад, це забезпечення єдиних правил на ринку, наповнення економіки грошовою масою, дотримання балансу громадських інтересів, суспільна стабільність, охорона національних інтересів у внутрішній та зовнішній політиці і т. д.

Ознаки, за допомогою яких можна визначити суб'єкти ДСЕ наводить Л.І. Якобсон. Він вважає, що ДСЕ формується з врахуванням таких ознак [85, с. 44]:

- право володіння;
- право та можливість контролю над об'єктами власності;
- право безпосереднього використання корисних властивостей об'єктів;
- право на управління, тобто можливість приймати рішення про те, хто і на яких умовах може отримувати доступ до цих суб'єктів;

– право на дохід від власності;
право на капітальну вартість майна, тобто на його відчуження, споживання або знищення.

Разом з тим Л.І. Якобсон цілком слушно зазначає, що ДСЕ, як правило, займає найбільш міцні позиції в таких сферах діяльності, як оборона, фундаментальні наукові дослідження, освіта, охорона здоров'я, культура, комунальне господарство. Підприємства та організації ДСЕ зазвичай домінують у сфері надання соціальних послуг і нерідко також в залізничних і авіаперевезеннях. У ряді країн, наприклад у Великобританії, Німеччині, Італії, Нідерландах, державні підприємства виробляють основну частину електроенергії. Є країни, в яких державний сектор проявляє значну активність і в сфері обробної промисловості. Можна згадати, наприклад, сталеливарну промисловість Австрії, Італії, Франції, Швеції, автомобільну промисловість Великобританії, Нідерландів та Франції, суднобудування Італії, Іспанії, Швеції [85, с. 28-29].

Як зазначають Єщенко П.С, Палкій Ю. І., державний сектор має два рівні власників: центральний уряд і місцеві (комунальні) органи влади. Державний (згідно із західною термінологією – публічний) сектор призначений для того, щоб відтворювати публічні (суспільні) блага [28, с. 114]. Він представлений великою кількістю видів суб'єктів господарювання – від підприємств, що діють лише на основі державної власності, до змішаних державно-приватних підприємств і корпорацій, де держава здійснює контроль, володіючи контрольним пакетом акцій. Зростання пріоритету законодавства призводить до посилення ролі держави як координатора інтересів різних суспільних груп.

Наприклад, на думку З.І. Тенюха та О.В. Длугопольського поняття ДСЕ потрібно оцінювати з двох позицій: 1) через показники запасів і потоків; 2) через абсолютні та відносні величини [23, с. 50-51; 79, с. 320-321].

Розглядаючи ДСЕ як явище у національній економіці, зауважимо, що його виникнення та існування пов'язане з роллю держави у регулюванні

економіки країни. При цьому державне регулювання здійснюється для збереження рівноваги і балансу інтересів держави та суб'єктів господарювання, тобто окремих суб'єктів ринку. Такий підхід зумовлений тим, що держава повинна провадити політику невтручання в процеси регулювання бізнесу та надавати певну свободу господарювання, в той же час державне регулювання є однією з загальнодержавних функцій, яка повинна забезпечувати стабільність економіки й контролювати та регулювати в цілому рівень життя суспільства.

Становлення ДСЕ в Україні, як і в інших країнах, економіка яких раніше була плановою, передбачає формування сучасного державного сектору. У рамках колишньої системи розмежування приватного та державного секторів було, по суті, неактуальне. У більшості випадків майже весь національний дохід створювався під безпосереднім контролем держави, при цьому лише справжній поділ державного та приватного секторів, який відбувається на основі приватизації, дає підставу розглядати кожен з них в якості самостійних об'єктів вивчення та практичного впливу.

На наш погляд, існування ДСЕ передбачає наявність сукупності окремих форм цього сектору, які перебувають під впливом державних установ і організацій, які визначають розвиток їх суспільного способу виробництва (зокрема, продуктивних сил, доходів, видатків, техніко-економічних, організаційно-економічних і соціально-економічних відносин тощо) для його стабілізації і пристосування до умов, що змінюються [26, с. 28]. При цьому необхідність ДСЕ на думку О.В. Ставицького зумовлена декількома чинниками [75, с. 78]:

- неспроможність механізмів ринкового саморегулювання вирішити низку кардинальних проблем розвитку економічної системи, зумовлених світовою кризою, згоранням виробництв тощо;
- постійне зростання ролі особистих (державних і корпоративних) факторів в економіці.

Проте на наш погляд, є ще ряд факторів, які впливають на розвиток ДСЕ, наприклад:

- проведення виваженої і збалансованої державної політики щодо дотримання інтересів суб'єктів господарювання;
- врегулювання економічних відносин на рівні держави;
- забезпечення невтручання в економічні відносини для забезпечення рівних умов у здійсненні бізнесу;
- контроль та залишення виключного права на господарську діяльність в певних галузях економіки.

Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В., Устенко О.А. дають таке тлумачення державного сектору: «Державний сектор – частина економіки, що перебуває у державній власності, управляється, регулюється і контролюється державними органами» [25, с. 342]. Ставровський Є. пропонує розглядати державний сектор як інструмент держави та органів місцевого самоврядування, за допомогою якого вони правомочні здійснювати пряме та опосередковане втручання в економіку країни (регіону) для виконання своєї регуляторної функції [76, с. 13]. Автори підручника «Нова модель держави» Єщенко П., Кваснюк Б., Бірюков О. визначають поняття «державного сектору» як такого, що призначений для відтворення суспільних благ [27, с. 25]. Колектив авторів підручника «Основи державного регулювання економіки» вважають, що державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які належать центральним та місцевим органам влади [41, с. 15].

Заслуговує на увагу трактування ДСЕ, яке наведено А. Ф. Мельник та Г. Л. Монастирським, які вважають, що під державним сектором доцільно розуміти ту частину економічної системи, яка передана у повну чи часткову власність державі, для забезпечення загальних потреб суспільства. При цьому автори критеріями суб'єктів ДСЕ вважають не лише форму власності, а й право управління, отримання прибутку у вигляді дивідендів та

розпорядження централізованими фондами грошових коштів його інституційними одиницями [48, с. 27].

Розгляд наведених вище визначень вказує на певну єдність авторів у поясненні поняття «державний сектор економіки». Більшість авторів розглядають його в контексті права власності, яка спостерігається на фоні неоднозначної ідентифікації суб'єктів державного сектора.

Наприклад, не можна погодитися з колом суб'єктів ДСЕ, яке наводить у своєму дослідженні Верещагіна О.С. На її думку, залежно від типу організаційно-правової форми господарюючого суб'єкта, до суб'єктів ДСЕ відносяться:

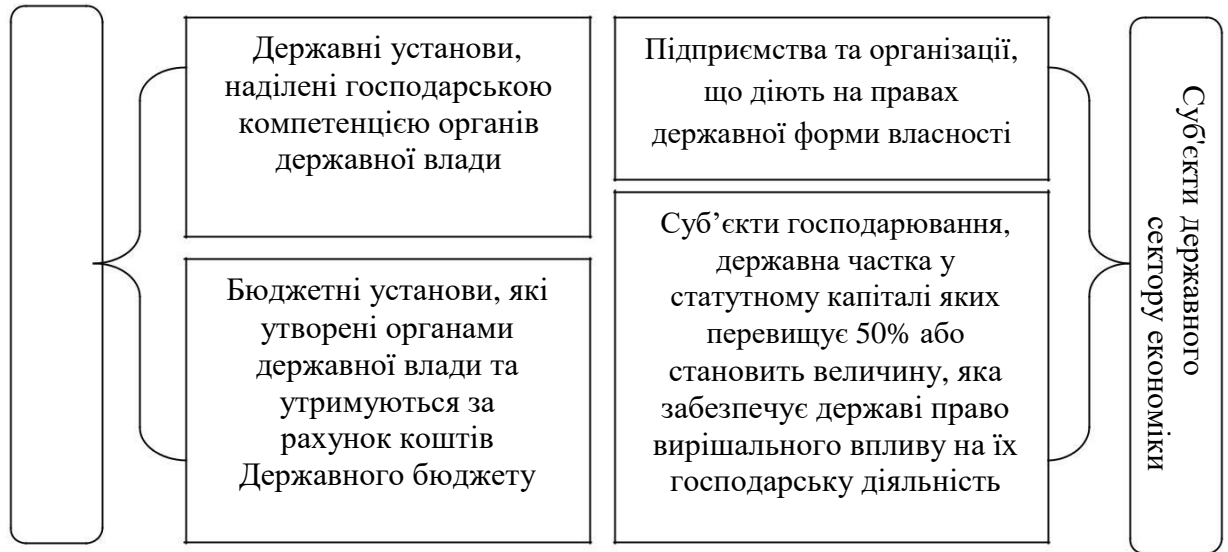
- державні акціонерні товариства (у статутному капіталі яких частка держави перевищує 50 %, а також 100 % акцій яких належать державі);
- державні комерційні підприємства;
- державні казенні підприємства;
- комунальні підприємства;
- природні монополії, які не є окремою організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання, однак через специфічні умови їх господарської діяльності вимагають державного регулювання (у тому числі участі держави у формуванні) [14, с. 211].

Як справедливо зазначає С.В. Свірко, можна розрізнити три різні підходи, які на її думку можна представити таким чином:

- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що належать до державного сектора;
- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що входять як до державного, так і до комунального сектора;
- державні підприємства та всі бюджетні установи й організації України [72, с.37].

В даному випадку, на нашу думку, доцільно скористатися визначенням, яке наводиться у чинному законодавстві.

Узагальнено суб'єкти ДСЕ, визначені Господарським кодексом, наведено на рис. 1.2.



Примітка. Сформовано самостійно.

Рис. 1.2 Суб'єкти державного сектору економіки

При цьому правовий статус окремого суб'єкта господарювання у ДСЕ визначається уповноваженими органами управління відповідно до вимог ГК та інших законів. Цим же нормативним документом встановлено, що саме держава реалізує право державної власності у ДСЕ через систему організаційно-господарських повноважень відповідних органів управління щодо суб'єктів господарювання, що належать до цього сектора і здійснюють свою діяльність на основі права господарського відання або права оперативного управління. Важливим є те, що саме держава застосовує до суб'єктів господарювання у ДСЕ усі засоби державного регулювання господарської діяльності, враховуючи особливості правового статусу суб'єктів ДСЕ [17].

Органам управління, які здійснюють організаційно-господарські повноваження стосовно суб'єктів ДСЕ, забороняється делегувати іншим суб'єктам повноваження щодо розпорядження державною власністю і

повноваження щодо управління діяльністю суб'єктів господарювання, за винятком делегування названих повноважень відповідно до закону органам місцевого самоврядування та інших випадків, передбачених ГК та будь-

якими іншими законами. Зазначимо, що законодавством визначено, що держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання, хоча беруть участь у господарській діяльності на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що визначені законами України.

Таблиця 1.1

Частка державного сектору у складі економіки за 2017 рік (%)

	Вид економічної діяльності	Питома вага кількості суб'єктів господарювання	Питома вага чистого доходу (виробнич) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Питома вага середньої вартості необоротних капіталів	Питома вага середньої кількості працівників	Питома вага капітальних інвестицій	Питома вага державного сектору економіки
	Усього	0,6	8,6	16,9	13,2	7,7	9,4
	у тому числі						
1	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	1,1	4,0	1,4	11,9	1,5	4,0
2	Промисловість	1,1	11,5	16,5	13,1	12,2	10,9
3	Будівництво	0,2	0,4	0,9	0,8	0,8	0,6
4	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів	0,1	0,6	3,2	0,8	0,4	1,0
5	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	0,5	24,1	32,7	43	36,8	27,4
6	Тимчасове розміщення й організація харчування	0,4	1,5	6,2	2,8	2,4	2,7
7	Інформація та телекомунікації	0,6	2,0	4,5	6,4	2,7	3,2
8	Фінансова та страхова діяльність	0,1	0,1	0,3	0,4	...**	0,2
9	Операції з нерухомим майном	0,2	0,5	3,3	1,7	0,4	1,2
10	Професійна, наукова та технічна діяльність	1,8	68,3	69,2	22,3	7,2	33,8
11	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	0,2	0,4	0,6	1,2	...**	0,6
12	Освіта	0,7	1,8	1,2	1,9	0	1,1
13	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	0,5	1,4	4,3	1,9	0,3	1,7
14	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	2	6,7	32,5	24,4	6,2	14,4

Примітка. * Дані не оприлюднюються з метою забезпечення виконання вимог Закону України «Про державну статистику» щодо конфіденційності статистичної інформації.

Дані в таблиці 1.1 не є повними, оскільки інформацію, згідно з діючою методикою, наведено без урахування результатів діяльності банків, бюджетних установ, тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Кількість суб'єктів державного сектору економіки, за даними Фонду державного майна України, за 2017 рік становила 3695 одиниць, з них:

1807 суб'єктів – дані щодо діяльності не увійшли до відповідних розрахунків (1319 – за даними Реєстру статистичних одиниць станом на 01.11.2017 були неактивними й відповідно до затвердженої статистичної методології не включені до сукупності одиниць державного статистичного спостереження «Активи, власний капітал, зобов'язання та фінансові результати підприємств» (далі – ДСС), в рамках якого обчислюються статистичні показники для визначення частки державного сектору в складі економіки відповідно до Методики;

193 – знаходяться на тимчасово окупованій території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя;

142 – мають організаційно-правову форму господарювання, яка згідно з Методикою не відповідає критеріям віднесення підприємств до суб'єктів державного сектору економіки (коди 120 «Приватне підприємство», 130 «Колективне підприємство», 193 «Спільне підприємство», 410 «Орган державної влади», 425 «Державна організація (установа, заклад)» згідно із КОПФГ);

131 – не подали органам державної статистики фінансову звітність;

19 – не відповідають критеріям, за якими суб'єкти включаються до сукупності одиниць вищезазначеного ДСС (14 мають основний вид діяльності, який належить до секції О "Державне управління й оборона;обов'язкове соціальне страхування за КВЕД, 5 є банківськими установами);

2 - підприємства, у яких відсутній код ЄДРПОУ; 1 - знято з обліку в ЄДРПОУ).

При цьому господарська компетенція органів державної влади та органів місцевого самоврядування реалізується від імені відповідної бюджетної чи комунальної установи [17]. В даному контексті важливо також визначити поняття бюджетної установи, якою визнаються органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, які повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Належність організації до бюджетних визначається їхнім статусом, установчими документами та відповідним фінансуванням [11].

1.2 Поняття доходів та видатків установ державного сектору економіки

ДСЕ, характеристику якого було дано в попередньому питанні, визначається певним ресурсним потенціалом, різноманітними технологіями, взаємозв'язками між людьми та організаціями, механізмами підготовки, прийняття та реалізації рішень і т. д. Економічний підхід до явищ соціальної дійсності виокремлює аспект, пов'язаний з раціональним застосуванням обмежених коштів досягнення тих чи інших цілей. Економічний погляд на функціонування держави передбачає, що увага концентрується на ресурсах, якими воно розпоряджається з метою виконання покладених на нього функцій. Сукупність ресурсів, що знаходяться в безпосередньому розпорядженні держави, утворює ДСЕ.

На думку З.І. Тенюха та О.В. Длугопольського обсяг державної власності вважається запасом ресурсів, яким володіє держава, а обсяг державних доходів і витрат є потоком засобів, які мобілізуються та витрачаються державою. Проте, як зазначають названі вище науковці, стійкого взаємозв'язку «запаси – потоки» у державному секторі економіки не

існує, оскільки держава фінансує свої витрати не лише за рахунок доходів з капіталу, який їй належить, але і за рахунок податкових надходжень [23, с. 50-51; 79, с. 320-321].

Внаслідок цього показники питомої ваги державного сектору економіки, які визначаються, з одного боку, на рівні масштабів державної власності, а з іншого – на основі доходів і витрат державного бюджету, можуть істотно відрізнитися [23, с. 50-51]. На думку О.В. Длугопольського кількісні параметри державного сектору економіки будуть залежати від показників діяльності державних підприємств. Найбільш поширеними абсолютними показниками оцінки масштабів ДСЕ є такі: обсяги виробництва, капіталовкладень, державних витрат, урядових видатків, кількість підприємств, кількість зайнятих, вартість основних фондів тощо. Таке трактування, на наш погляд, є не зовсім правильним, оскільки в даному випадку до державного сектору на відносяться бюджетні установи, які становлять найбільшу питому вагу у ДСЕ.

Доходи суб'єкта ринкової економіки, як правило, формуються за рахунок використання належних йому факторів виробництва. Альтернативний шлях формування доходів – безоплатні надходження, але для більшості суб'єктів цей другий шлях не характерний. Винятки становлять головним чином непрацездатні члени суспільства і деякі некомерційні, в основному благодійні, організації. Однак коли мова йде про державу, законне право примусу дозволяє безоплатно отримувати переважну частину коштів, необхідних для фінансування ДСЕ. Це досягається за допомогою податків, тобто обов'язкових платежів, які регулярно стягуються в дохід державних і муніципальних органів.

З точки зору Л.І. Якобсона, всі грошові фонди, що знаходяться в розпорядженні держави (якщо вони не відокремлені в якості засобів підприємств) об'єднуються поняттям бюджет в широкому сенсі слова [86, с. 142].

Трактування поняття «доходи бюджету» наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.2

Визначення поняття «доходи бюджету»

	Автор	Визначення
1.	Огонь Ц. Г.	По-перше, фінансові ресурси, які сформовані на казначейському рахунку в процесі розподілу і перерозподілу ВВП держави та мобілізації податків, зборів і обов'язкових платежів до бюджету. По-друге, за своїм змістом і призначенням сформовані доходи бюджету проходять наступний етап у бюджетному процесі, де відбувається розподіл і спрямування доходів бюджету на здійснення державних видатків з метою виконання зобов'язань держави
2.	Павлюк К. В.	Частина фінансових ресурсів держави, які створюються у процесі розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту та зосереджуються у бюджетному фонді для забезпечення соціальних і економічних потреб держави
3.	Чугунов І. Я.	Економічні відносини, що виникають між державою та підприємствами, організаціями й громадянами в процесі формування бюджетного фонду
4.	Клець Л.Є.	Частина грошових ресурсів, які централізуються державою до загальнодержавного фонду для виконання та реалізації своїх функцій
5.	Федосов В., Опарін В., Сафонова Л.	Кошти, які надходять державі у постійне користування на безповоротній основі
6.	Федосов В.М.	Частина фінансових ресурсів, які створюються в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту та зосереджуються в бюджеті на основі правових норм для виконання державою (місцевим самоврядуванням) своїх функцій
7.	Бюджетний кодекс	податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)

В цілому державний бюджет – це баланс доходів і витрат держави за певний період часу (звичайно рік), що представляє собою основний фінансовий план країни, який після його прийняття законодавчим органом влади (парламентом, державною думою, конгресом і т.п.) набуває чинності закону і обов'язковий для виконання.

Хоча наведені у таблиці 1.1 визначення, які даються різними науковцями щодо поняття «доходи бюджету» відрізняються, проте можна визначити певні спільні риси. Зокрема, під доходами бюджету розуміють:

- кошти (фінансові ресурси);
- які належать державі;
- надходять до бюджетів на безповоротній основі;
- забезпечують виконання державою її функцій.

Оскільки головним нормативним документом, який регулює формування доходів бюджету України є Бюджетний кодекс (далі –БК), зупинимося детальніше на класифікації доходів бюджету (рис. 1.3).



Примітка. Сформовано самостійно на основі Бюджетного кодексу України

Рис. 1.3 Класифікація доходів бюджету

Якщо розглядати наведену на рис. 1.3. класифікацію, то саме податкові надходження найбільшою мірою відповідають природі держави. Однак поряд з ними ресурси ДСЕ поповнюються за рахунок неподаткових надходжень. Їх найважливіше джерело – підприємництво, тобто прибуткове використання раніше накопичених ресурсів.

Загальна характеристика доходів Державного бюджету України за 2017 рік розглянута в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Доходи бюджету України за 2017 рік (млн. грн.)

	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Питома вага %
Податкові надходження	201 005	627 154	828 159	81,5
Неподаткові надходження	25 969	128 402	154 371	15,2
Інше	2 517	31 741	34 259	3,3
Всього	229 491	787 297	1 016 788	100

Примітка. Сформовано самостійно за даними Держкомстат України

Отже, у бюджеті України податкові надходження становлять найбільшу питому вагу – 81,5%, тоді як неподаткові – 15,2%.

Розглянемо детальніше структуру податкових надходжень (таблиця 1.4)

Таблиця 1.4

Податкові доходи бюджету України за 2017 рік (млн. грн.)

	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Питома вага, %
ПДВ		434 041	434 041	52,41
Податок на доходи фізичних осіб	110 653	75 033	185 686	22,42
Акцизний податок	13 156	108 293	121 449	14,66
Податок на прибуток підприємств	6 485	66 912	73 397	8,86
Місцеві податки і збори	52 587	695	53 282	6,43
Плата за користування надрами	1 103	43 876	44 979	5,43
Ввізне мито		23 898	23 898	2,89
Відшкодування ПДВ		-120 061	-120 061	- 14,50
Інше	17 021	-5 535	11 487	1,39
Всього	201 005	627 154	828 159	100

Примітка. Сформовано самостійно за даними Держкомстат України

Отже, найбільшу питому вагу серед податкових надходжень становлять доходи від податку на додану вартість – 52,41%, а також від податку на доходи фізичних осіб – 22,42%.

Серед неподаткових надходжень (таблиця 1.5), найбільшими є надходження бюджетних установ - 16949 35 млн. грн. в доходах

місцевих бюджетів, 35528 млн. грн. – в доходах державного бюджету та 52 478 млн. грн. у зведеному, або 33,99 %.

Таблиця 1.5

Неподаткові доходи бюджету України за 2017 рік (млн. грн.)

	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Питома вага, %
Надходження бюджетних установ	16 949	35 528	52 478	33,99
Надходження від НБУ		44 379	44 379	28,75
Доходи державних підприємств (окрім НБУ)	2 341	27 175	29 516	19,12
Адміністративні збори та платежі	3 981	10 438	14 418	9,34
Інше	2 698	10 883	13 580	8,80
Всього	25 969	128 402	154 371	100,00

Примітка. Сформовано самостійно за даними Держкомстат України

Стосовно діяльності установ державного сектору, а конкретніше – бюджетних установ, то доходами є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів. Зокрема, Левицька С. О. притримується думки, що доходи – це отримані з державного або місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [42, с. 367].

Лемішовський В. І. вважає, що діяльність установ фінансується за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, які надаються на безповоротній основі [43, с. 212].

Свірко С.В. зазначає, що доходи бюджетних установ – грошові кошти, що отримуються від держави, для виконання кошторису доходів і видатків [71, с. 67]. Панкевич Л. відмічає, що доходи установ – це кошти, які вона отримує на виконання власного кошторису доходів і видатків. Визначення представлені у роботах українських вчених не відповідають представленим у міжнародній обліковій практиці. В міжнародних стандартах доходи суб'єктів державного сектору є валовим 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. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом

корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [12, с. 78].

Традиційно доходи установ бюджетної сфери в Україні поділяють на доходи загального та спеціального фондів. До доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій. Спеціальний фонд бюджетної установи включає власні надходження та інші надходження спеціального фонду. Впровадження у 2016 році НП(С)БОДС 124 «Доходи» передбачає розподіл доходів на доходи від обмінних та необмінних операцій.

До доходів від обмінних операцій належать: бюджетні асигнування; власні надходження; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

Іншими доходами від обмінних операцій є доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів.

Доходи від необмінних операцій включають: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні 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 підлягають погашенню.

Крім доходів при виконанні своїх функцій держава несе численні витрати. Ресурсний потенціал ДСЕ, сформований на базі державних доходів, реалізується за допомогою державних витрат, які здійснюються як у грошових, так і в натуральних формах.

За цілями витрати держави можуть бути розділені на витрати [44]:

1. На політичні цілі:

- видатки на забезпечення національної оборони та безпеки, тобто утримання армії, поліції, судів тощо;

- витрати на утримання апарату управління державою.

2. На економічні цілі:

- витрати на утримання та забезпечення функціонування державного сектора економіки;

- витрати на допомогу (субсидування) приватному сектору економіки.

3. На соціальні цілі:

- витрати на соціальне забезпечення (виплату пенсій, стипендій, допомог)

- витрати на освіту, охорону здоров'я, розвиток фундаментальної науки, охорону навколишнього середовища.

З макроекономічної точки зору всі державні витрати поділяються на [44]:

- державні закупівлі товарів і послуг (їх вартість включається до ВВП);

- трансферти (їх вартість не включається до ВВП);

- виплати відсотків по державних облігаціях (обслуговування державного боргу).

Більшість науковців вважають видатками бюджету кошти або інструменти, використання яких дозволяє забезпечувати виконання державною певних функцій.

Згідно з Бюджетним кодексом бюджетна класифікація видатків бюджету має таку структуру (рис. 1.4).

При цьому погоджуємося з думкою Федосова В.М., що доцільно розрізнити поняття «державних видатків» та «видатків бюджету», оскільки державні видатки є економічною категорією, а видатки бюджету – вартісним поняттям, пов'язаним із діяльністю держави, її функціями [13, с. 221].

Детальна характеристика кожної з наведених на рис. 1.4 класифікацій дана в Бюджетному кодексі.

На нашу думку, найголовнішою є економічна класифікація видатків бюджету, яка призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів залежно від економічної характеристики операцій, які здійснюються установами відповідно до функцій держави та органів місцевого самоврядування. Вважаємо що саме економічна класифікація поєднує у собі всі інші.

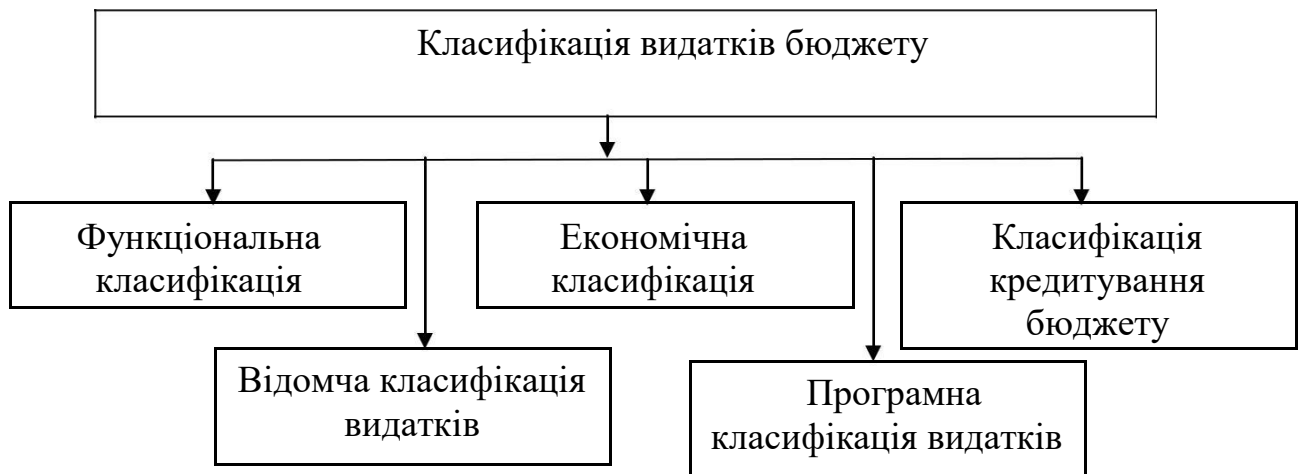


Рис. 1.4 Класифікація видатків та кредитування бюджету

Узагальнено взаємозв'язок та трактування понять «витрати», «видатки», «надходження» і «доходи» бюджету наведено на рис. 1.5.

Різниця між доходами (Д) та витратами (В) держави становить сальдо (стан) державного бюджету. Таким чином бюджет держави може характеризуватися такими співвідношеннями між доходами і видатками:

– доходи бюджету перевищують видатки ($Д > В$), отже сальдо бюджету позитивне, і відображає надлишок (або профіцит) державного бюджету;

– доходи дорівнюють видаткам ($Д = В$), тому сальдо бюджету дорівнює нулю, отже бюджет збалансований;

– доходи бюджету менші, ніж видатки ($Д < В$), тому сальдо бюджету негативне, отже має місце дефіцит бюджету.

Питання економічної сутності видатків, досліджувалось в працях багатьох вчених. На нашу думку, видатки здійснюються установою для забезпечення виконання своїх функцій. Вони є одним з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності, основою для визначення результатів виконання кошторису, його аналізу з метою виявлення резервів зниження видатків. На практиці облік видатків організують згідно із економічною класифікацією видатків .

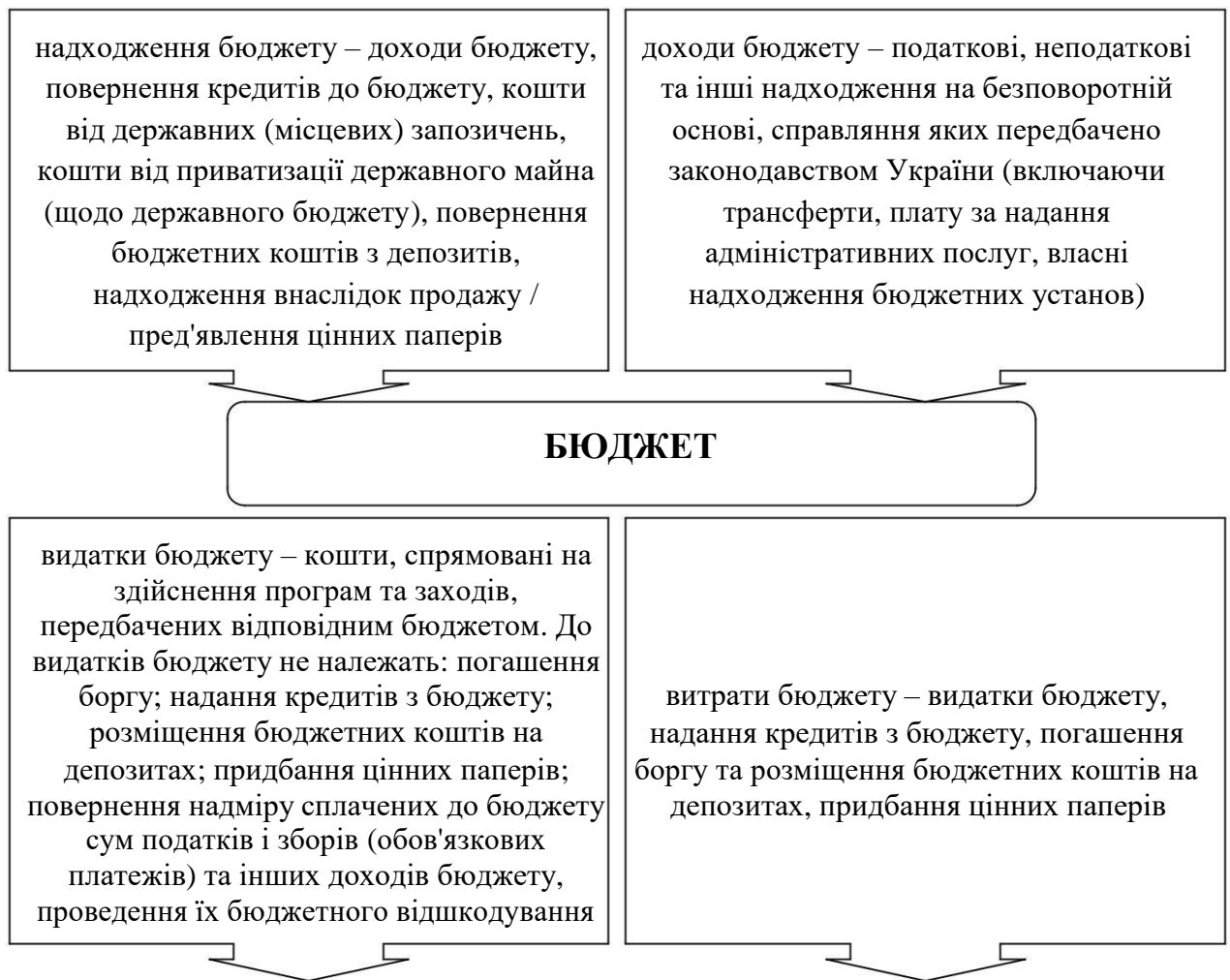


Рис. 1.5 Співвідношення між витратами, видатками, надходженнями і доходами бюджету

Відповідно до встановленої системи кодування ведуть їх аналітичний облік, складають звітність, здійснюють контроль і аналіз при автоматизованій системі обліку.

Міжнародні стандарти обліку у державному секторі використовують термін витрати, а їх відображення в обліку здійснюється згідно із принципом

нарахування, тобто в міру споживання ресурсів або вигід. Таким чином витрати у зарубіжній практиці – зменшення економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення пов'язаного з виплатами власникам.

Особливості прослідковуємо порівнюючи методикау визначення результатів фінансово-господарської діяльності у міжнародній та вітчизняній системі обліку.

Національна практика передбачає визначення в кінці року результатів виконання кошторису як різниці між доходами і видатками. Зарубіжна – чистого надлишку або дефіциту коштів.

Як зазначалось, трансформація вітчизняного обліку до міжнародної практики передбачає використання Національних стандартів обліку у державному секторі. Застосування стандартів дозволить запровадити ряд змін в облікову практику установ. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 « Витрати» замінює термін «видатки» на «витрати».

Їх поділяють на дві групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями. Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; амортизація; фінансові витрати (відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо). До витрат за необмінними операціями відносять такі елементи витрат : трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

1.3 Особливості обліку доходів та видатків установ державного сектору в умовах законодавчих змін

Установи державного сектору у своїй діяльності повністю або частково фінансуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, адже створені органами державної влади України або органами місцевого самоврядування. Їх відносять до одного з різновидів установ некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є основною метою діяльності. Відповідно, підтримання процесів діяльності та надання послуг цими установами залежить від обсягів виділених бюджетних асигнувань.

Зважаючи на динаміку фінансового забезпечення, яка протягом багатьох останніх років характеризується хронічною дефіцитністю, законодавчі основи діяльності бюджетних установ, розвиток теорії бухгалтерського обліку й обґрунтування розширення його завдань набуває особливої актуальності. Проте проблема полягає не лише в тому, щоб облік став основою підвищення ефективності діяльності бюджетних установ через активізацію механізмів оптимізації ресурсовикористання.

Сучасний стан самої системи обліку та її законодавчих підвалин перебуває у постійних трансформаційних змінах. Розробка й запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, модернізація обліку та реалізація рішення щодо створення єдиної автоматизованої системи управління державними фінансами, як і ряд інших нововведень (в т.ч. Плану рахунків у державному секторі) вимагають теоретичного опрацювання та осмислення.

Загалом науковці, критично оцінюючи наявні законодавчі та нормативно-правові документи, одночасно вносять пропозиції, спрямовані на їх удосконалення.

С. В. Сисюк справедливо зауважує, що зараз важливо не лише вдосконалювати нормативно-правові засади різних рівнів із вирішення питань категорійних трактувань, але й досягати подолання недоліків у

питаннях, що пов'язані з обліковим забезпеченням, що сприятиме вирішенню низки проблем організаційно-методичного характеру в обліку [74, с. 54].

Багато вчених досліджують положення чинного законодавства та позицій, які розвинуті в науковій думці з питань розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку, в т.ч. функціональних повноважень Державної казначейської служби України та її органів [82, с. 259].

Активізація дискусій довкола проблематики обліку в бюджетних установах пов'язана з заходами, розробленими в світлі Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр.

Переважає більшість учених і практиків схиляються до думки про доцільність урахування національної специфіки і необхідність більш зваженого підходу до реалізації передбачених цим документом заходів. Так, Л. Л. Гевлич та І. Г. Гевлич зазначають, що аналіз змісту заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі з 2007 року демонструє відсутність чіткого плану дій і контролю за виконанням розроблених заходів, що призвело до неодноразового порушення встановлених термінів реалізації Стратегії [18, с. 85].

Затвердження низки нормативних документів, розроблених із урахуванням міжнародних вимог, безумовно, є позитивним кроком на шляху реформування. Однак, незважаючи на значну кількість законодавчих, інструктивних і методичних матеріалів та наукових публікацій, питання рівня досконалості та якості регулювання облікових операцій і надалі залишається актуальним. У зв'язку з постійними змінами у законодавстві та реформуванням бюджетної сфери існує потреба продовження проведення таких досліджень.

Впровадження з 01 січня 2017 р. у практику бюджетних установ Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та низки НП(С)БОДС обумовлює появу низки ключових проблемних питань при практичній реалізації законодавчо визначених нововведень.

Переважна більшість із них стосується першочергово відображення в системі бухгалтерських рахунків основних господарських операцій. Також внесення змін та відповідного комплексного налагодження потребує програмне забезпечення автоматизації бухгалтерського обліку для бюджетної сфери, в тому числі й на ділянці відображення бюджетних асигнувань. Зазначені аспекти спонукають проведення подальших детальних досліджень законодавчих облікових новацій для бюджетного сектора економіки України, задля здійснення порівняльних характеристик чинної та минулої практики обліку, в рамках дії нових нормативно-правових документів та облікових стандартів, задля визначення характерних особливостей й, відповідно, основних тенденцій змін.

Одночасно із новим Планом рахунків для бюджетних установ були введені нові облікові стандарти, а саме: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [52], НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», НП(С)БОДС 124 «Доходи» [53], НП(С)БОДС 126 «Оренда», НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», НП(С)БОДС 135 «Витрати» [54].

На ділянці обліку доходів та видатків в установах бюджетної сфери основними обліковими стандартами виступають НП(С)БОДС 124 «Доходи» [53] та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [54].

Перший із зазначених визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку – інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій, другий – про витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у п.4 НП(С)БО 124 «Доходи» термін «бюджетне асигнування» трактується як повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Пунктом 1.1 розділу I «Класифікація доходу та його визнання» бюджетні асигнування відносяться до доходів від обмінних операцій. Відповідно до п.2.3 вищезгаданого розділу визначено, що бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю [53].

Проте МФУ встиг внести вже деякі корективи до новацій в системі обліку бюджетних установ, які недавно набули чинності. Так, за даними офіційного web-сайту «Головбух: Бюджет», Міністерство фінансів України Наказом від 23.12.2016 р. № 1135 внесло зміни до: НП(С)БОДС 124 «Доходи» і 135 «Витрати», Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджений Наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203, Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219.

Відповідно до цих змін, до доходів від обмінних операцій належатимуть такі доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності.

Статтею 54 Бюджетного кодексу України визначено, що при виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Таке обслуговування бюджетних коштів забезпечується на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України [11].

Безпосередньо саме поняття доходів та видатків, а також бюджетного фінансування тісно переплітається із поняттям відповідного розпорядника коштів (РК), адже згідно з вимогами чинного законодавчого простору ДКСУ складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та їх одержувачів, що регламентується Наказом Міністерства фінансів України №

1691 від 22.12.2011 р. «Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів» [64].

ДКСУ здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів шляхом безготівкових перерахувань коштів, задля цього в ДКСУ відкрито Єдиний казначейський рахунок (ЄКР) [64].

Згідно зі змінами, внесеними Новим планом рахунків для державного сектору, що впроваджено у практику застосування бюджетних установ передбачено однойменний рахунок 24 «Єдиний казначейський рахунок», до якого відкрито два синтетичних рахунки 2451 «Єдиний казначейський рахунок» та 2452 «Субрахунок єдиного казначейського рахунку», відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. [58].

Щодо облікових аспектів відображення відкритих асигнувань (доходів загального фонду), то відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [58], передбачено відповідні рахунки та субрахунки класу 7 «Доходи», а саме 701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів» – субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» та 702 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату» – 7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату».

Оскільки специфіка Нового плану рахунків полягає в тому, що структура субрахунку для бюджетних установ кардинально змінилася, так зміни такі: перша цифра – клас рахунків; друга цифра – номер синтетичного рахунку; третя цифра – ідентифікатор; четверта цифра – номер субрахунку [58].

Пунктом 1.2 розділу I Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами [63] відкриті асигнування трактуються як право, надане головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня щодо розподілу виділених асигнувань

загального та спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) та використання бюджетних асигнувань з урахуванням узятих на облік бюджетних зобов'язань. Відкриті асигнування забезпечуються ресурсами єдиного казначейського рахунка [63].

Виходячи із специфічних особливостей та характерних ознак установ ДСЕ, можна визначити предмет, об'єкти, мету та завдання обліку. Отже, на думку Михайлова М.Г., Телегунь М.І., Славкової О.П. предметом обліку в установах ДСЕ є господарські засоби за їх складом та розміщенням, джерелами формування і призначенням у процесі споживання [10, с. 10-11].

Об'єктами обліку є доходи і видатки бюджетних установ, а також фонди і резерви, які створюються в процесі виконання кошторису; видатки на утримання установ; грошові кошти та інші активи і зобов'язання. Метою ведення обліку в установах ДСЕ є формування повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи. Основними функціями обліку в в установах ДСЕ є управлінська, контрольна та інформаційна.

В даному випадку більш повнішими є функції обліку, наведені Веригною Ю.А. Зокрема, на її думку основними функціями обліку в бюджетних установах є [15, с.13] :

- функція нагляду, яка застосовується в процесі створення і використання бюджету за доходами і видатками;
- функція відображення, яка базується на тому, що всі операції, які виконуються за рахунок бюджетних коштів, відображаються у відповідних документах та регістрах синтетичного та аналітичного обліку;
- функція узагальнення, яка здійснюється за усіма операціями бюджетної установи і узагальнюється у вигляді звітності;
- функція контролю, застосовується при здійсненні попереднього, поточного та наступного контролю за наявністю та рухом активів, своєчасністю погашення зобов'язань, за доходами і видатками бюджетних установ та виконанням кошторисів;

– функція управління - пов'язана з процесом планування та виконання кошторисі.

Отже, діяльність установ ДСЕ має свої специфічні особливості, які суттєво впливають на методику та організацію обліку, контролю та аналізу як діяльності в цілому так і доходів та видатків зокрема.

На сьогодні в Україні продовжується реалізація реформи в державному секторі, зміст якої спрямовано на підвищення ефективності та результативності витрачання коштів бюджетів усіх рівнів. Одним із напрямків реформи є розробка стандартів бухгалтерському обліку в державному секторі на підставі Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСБОДС), підготовка яких здійснюється Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (International Public Sector Accounting Standards Board, раніше – Комітет з державного сектору) Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC).

Проведений аналіз свідчить про існуючі розбіжності між вимогами МСБОДС і діючими документами системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України. У результаті аналізу було встановлено часткову невідповідність вимог української системи до обліку та звітності в державному секторі та МСБОДС.

Найбільш суттєві відмінності стосуються принципів і підходів до ведення обліку, зокрема багато концепцій, які лягли в основу МСБОДС, в Україні не використовуються. До них відносяться такі: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності, відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язаних із різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСБОДС.

Так, не виділені в окрему категорію такі об'єкти активів, як інвестиційна нерухомість та активи спадщини, резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, не враховується і не відображається у звітності зменшення корисності активів. Оцінка об'єктів обліку за справедливою вартістю, характерна для МСБОДС, практично не застосовується в державному секторі України. Оцінка за поточною ринковою вартістю передбачена лише для активів, які отримуються за договорами дарування від юридичних та фізичних осіб комерційного сектору. Оцінку зобов'язань за справедливою вартістю не передбачено.

Переважаю в суб'єктів державного сектору відсутня можливість вибору способів і методів обліку, використання професійного судження під час оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат, включення додаткових статей у встановлені форми звітності та виключення для них несуттєвих.

Проведені дослідження свідчать, що національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі розроблялися відповідно до цільової узгодженості МСБОДС в частині принципів та правил обліку, переліку звітних форм. Такий підхід дозволив побудувати систему обліку та звітності державного сектору управління відповідно до змісту МСБОДС найбільш збалансовано й раціонально з точки зору витрат і вигід реформи, який розпочато починаючи з 2015 р.

Стандарти обліку та звітності в державному секторі в Україні розроблялися як відокремлений пакет документів, аналогічний пакету П(С)БО в комерційному секторі. Пакет, до складу якого входять 19 розроблених українських стандартів обліку та звітності, у цілому відповідає МСБОДС за складом і структурою, застосування яких є актуальним і принесе істотні вигоди й переваги користувачам звітності. У деяких випадках здійснено об'єднання МСБОДС в один стандарт та виключено окремі стандарти, застосування яких зараз неактуальне.

Висновки до розділу I

Державний сектор у традиційному розумінні – це сукупність державних підприємств, тобто сукупність організацій, підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності, економічної інфраструктури, державної форми власності, що є у підпорядкуванні держави й створює додаткову вартість, яка є державною власністю

Згідно з Господарським кодексом України суб'єктами господарювання державного сектора економіки України вважаються суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність вказаних суб'єктів.

Впровадження з 01 січня 2017 р. у практику бюджетних установ Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та низки НП(С)БОДС обумовлює появу низки ключових проблемних питань при практичній реалізації законодавчо визначених нововведень. Переважна більшість із них стосується першочергово відображення в системі бухгалтерських рахунків основних господарських операцій. Також внесення змін та відповідного комплексного налагодження потребує програмне забезпечення автоматизації бухгалтерського обліку для бюджетної сфери, в тому числі й на ділянці відображення бюджетних асигнувань.

Зазначені аспекти спонукають проведення подальших детальних досліджень законодавчих облікових новацій для бюджетного сектора економіки України, задля здійснення порівняльних характеристик чинної та минулої практики обліку, в рамках дії нових нормативно-правових документів та облікових стандартів, задля визначення характерних особливостей й, відповідно, основних тенденцій змін.

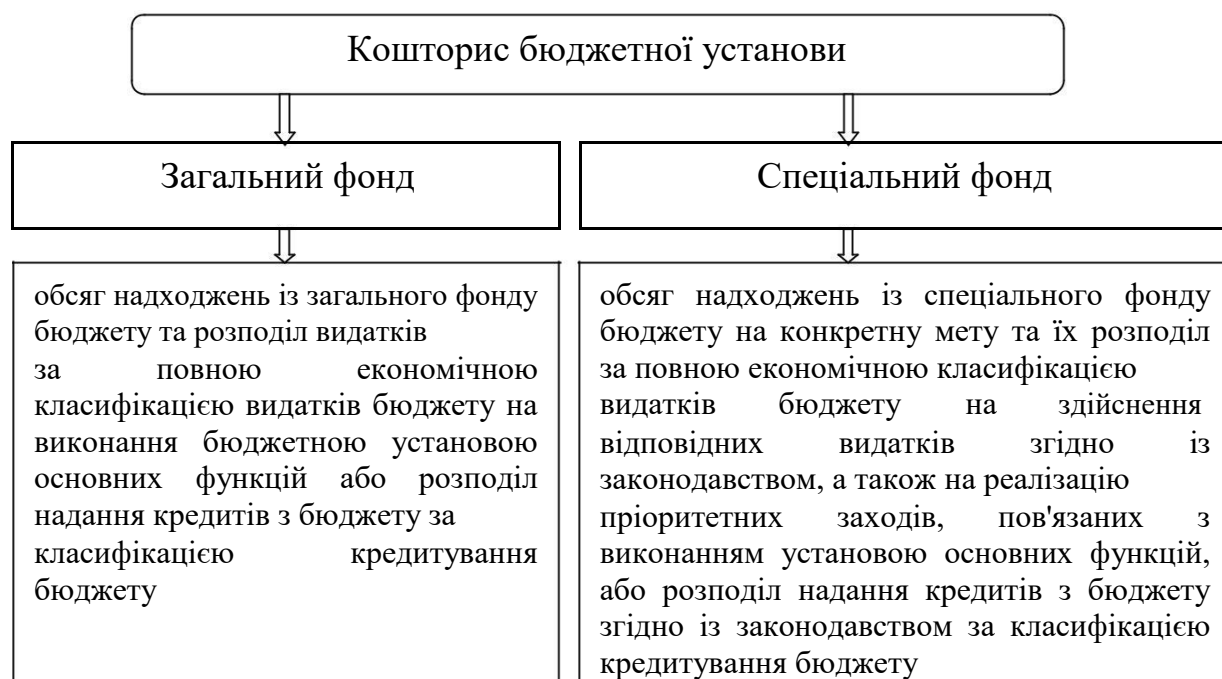
РОЗДІЛ II

ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

2.1 Організаційні та методичні аспекти обліку доходів і видатків установ державного сектору

Основним плановим фінансовим документом будь-якої бюджетної установи є кошторис. Кошторисом встановлюються повноваження бюджетної установи на певний бюджетний період щодо отримання доходів, а також розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання установою, функцій, передбачених установчими документами та досягнення результатів, які визначені відповідно до бюджетних призначень.

Кошторис бюджетної установи має такі складові (рис. 2.1):



Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку № 228

Рис. 2.1 Складові кошторису бюджетної установи

Порядок формування та затвердження кошторисів бюджетних установ має свою специфіку, яка визначається нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою. Головними документами при цьому Бюджетний

кодекс (далі – БК) [11] та Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ (далі – Порядок № 228) [67].

Зупинимося на основних особливостях формування, розгляду і затвердження кошторисів.

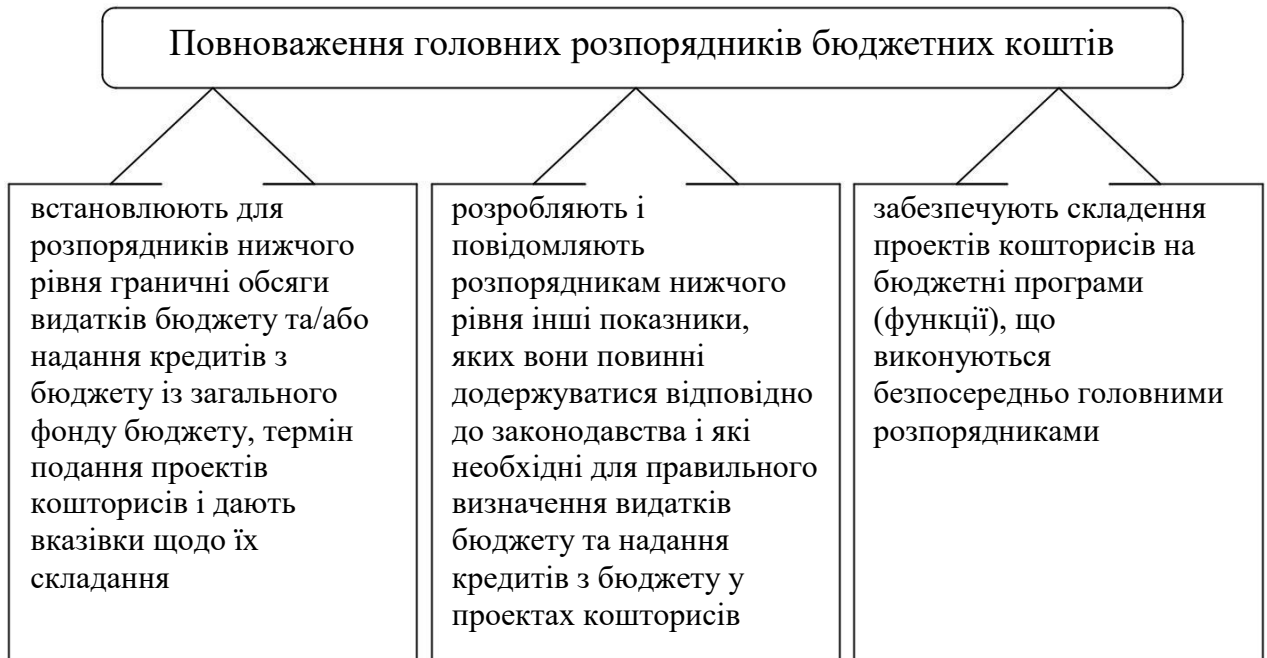
БК передбачено поняття головних розпорядників бюджетних коштів (далі – ГР), якими вважаються бюджетні установи в особі керівників, які відповідно до БК шляхом встановлення бюджетних призначень отримують повноваження щодо розпорядження бюджетними коштами. Крім цього БК визначає поняття розпорядника бюджетних коштів, під яким розуміють бюджетну установу в особі її керівника, яка уповноважена отримувати бюджетні асигнування, брати бюджетні зобов'язання та здійснювати витрати бюджету. Порядком № 228 передбачено, що відомості про граничні обсяги видатків бюджету та надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік доводяться Міністерством фінансів, та місцевими фінансовими органами до ГР. Саме доведені граничні обсяги видатків приймаються за основу для складання проектів кошторисів бюджетних установ [67].

Для організації процесу складання проектів кошторисів, ГР на основі чинних нормативних документів виконують такі повноваження (рис. 2.2):

Показники проектів кошторисів розглядають ГР з метою визначення законності та правильності проведених розрахунків, обґрунтованості запланованих видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу з врахуванням економічної класифікації видатків бюджету, а також класифікації кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів, дотримання чинних ставок, норм, цін, а також інших відповідних показників з врахуванням вимог законодавства.

Для включення до проектів відповідних бюджетів ГР на основі проектів зведених кошторисів формують бюджетні запити, які подаються Міністерству фінансів, та місцевим фінансовим органам у відповідному

порядку. Зазначимо, що строк розгляду проектів кошторисів НР встановлюється ГР так, щоб проекти зведених кошторисів могли бути оформлені як бюджетні запити своєчасно.

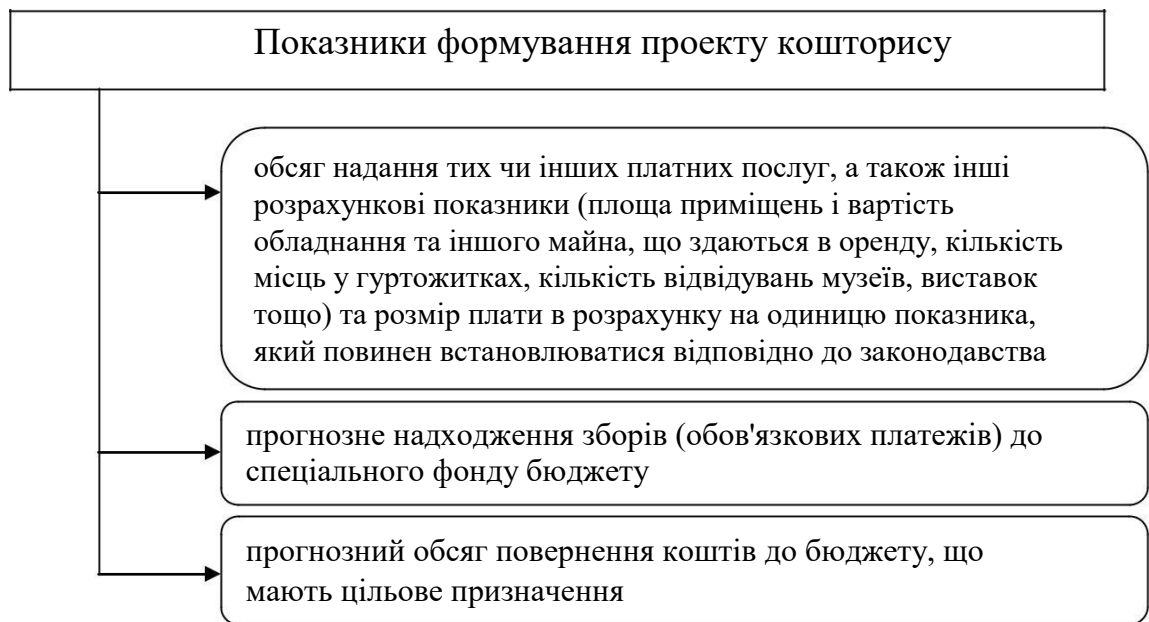


Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку № 228

Рис. 2.2 Повноваження головних розпорядників бюджетних коштів при формуванні проектів кошторисів

Порядок № 228 встановлює, що проекти кошторисів складаються усіма бюджетними установами на наступний рік, у випадку, якщо ці установи були створені, тобто функціонували ще до початку року [67].

Формування проекту кошторису спеціального фонду бюджетної установи має певні відмінності від кошторису загального фонду. Наприклад, за спеціальним фондом залишки бюджетних коштів у процесі складання та затвердження проектів кошторисів на наступний рік не плануються, а об'єми надходжень до спеціального фонду формуються на основі розрахунків за кожним окремим джерелом доходів чи фінансування бюджету або повернення кредитів до бюджету заплановані на наступний рік. Отже, за наведеними показниками визначається сума надходжень до спеціального фонду на наступний рік з урахуванням умов роботи конкретної установи за кожним джерелом надходжень.



Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку № 228

Рис. 2.3 Показники формування проекту кошторису за спеціальним фондом

При цьому під час формування показників враховується ступінь фактичного їх виконання за попередній рік, а також передбачуваного виконання за плановий період. Прогнозовані показники мають бути наведені в розмірі, зазначеному в розрахунку, і повинні відповідати показникам фінансової та бюджетної звітності за відповідні періоди. Крім цього при формуванні проекту кошторису за спеціальним фондом бюджетних установ планування власних надходжень відбувається за групами та підгрупами, визначеними БК.

Зазначимо, що чинне законодавство передбачає обов'язковість вимоги щодо першочергового забезпечення видатків на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендії, а також на господарське утримання установ бюджетними коштами.

Враховуючи сучасний кризовий стан економіки України повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей під час планування видатків у проектах кошторисів бюджетної установи. Тобто, до кошторисів можуть включатися лише видатки, які передбачені законодавством та доцільність яких зумовлена особливостями діяльності

бюджетної установи. В такому випадку видатки, які не є першочерговими (на придбання необоротних активів, капітальний ремонт тощо) можуть бути передбачені лише за умови забезпеченості першочергових витрат та відсутності заборгованості бюджетної установи.

При проведенні централізованих заходів ГР бюджетні асигнування можуть бути включені до кошторисів тільки у випадку, коли проведення за рахунок коштів бюджету запланованих заходів не суперечить чинному законодавству.

Кошти бюджетів, передбачені на виконання спільних проектів або ж для спільного фінансування комунальних підприємств, організацій чи установ територіальні громади сіл, селищ і міст мають право об'єднувати на договірних засадах з урахуванням вимог БК.

З дня схвалення КМУ проекту закону про Державний бюджет у тижневий термін центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування державної бюджетної політики, повинен довести розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методичку їх підрахунку, організаційно-методологічні вимоги та інші складові проектів місцевих бюджетів, а також пропозиції щодо форми проекту рішення про місцевий бюджет (типової форми рішення) до виконавчих органів відповідних місцевих рад.

Після прийняття закону про Державний бюджет України, а також при наявності відповідного рішення органів місцевого самоврядування, місцеві фінансові органи у двотижневий термін доводять до ГР лімітні довідки щодо бюджетних асигнувань.

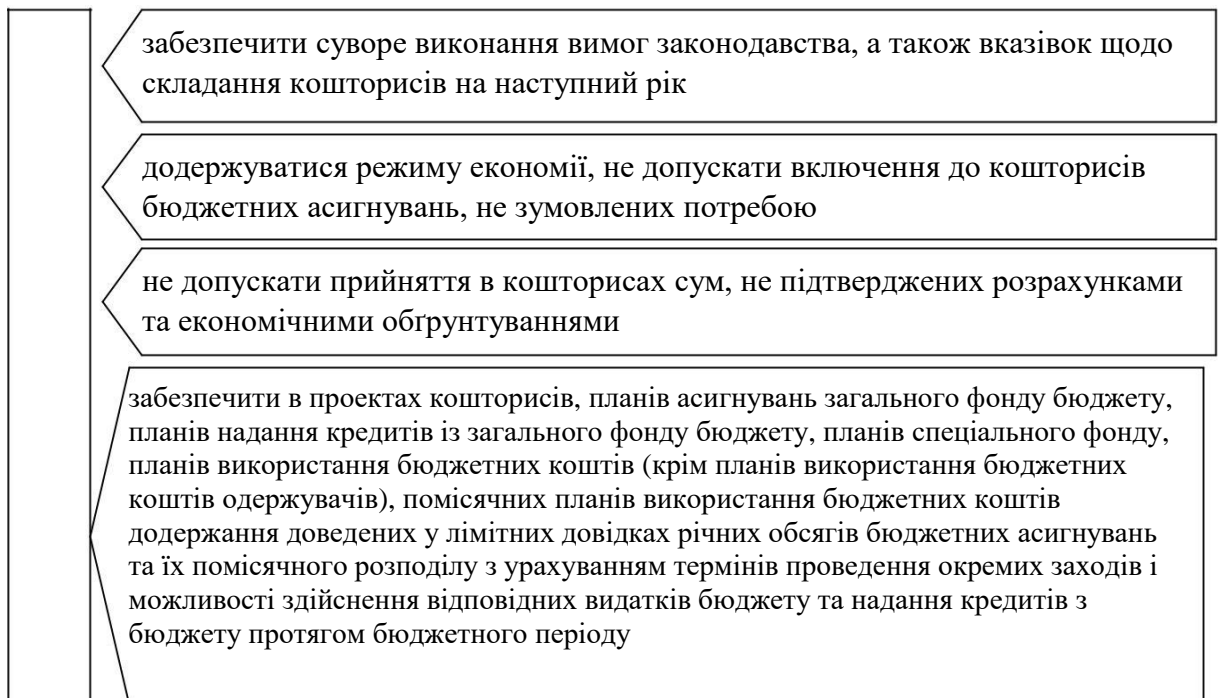
Лімітна довідка є документом, який містить затверджені бюджетні призначення, тобто встановлені бюджетні асигнування із зазначенням їх помісячного розподілу, а також інші показники, які відповідно до чинного законодавства повинні бути визначені на основі затверджених нормативів. Лімітна довідка видається відповідним органам, а саме: Міністерством фінансів, місцевими фінансовими органами або ГР. Показники, які містяться

у лімітній довідці доводяться до відома ГР, а також розпорядників нижчого рівня з метою уточнення проектів кошторисів, а також для формування проектів планів асигнувань із загального фонду, планів надання кредитів із загального фонду, планів спеціального фонду бюджету, планів використання бюджетних коштів та планів використання бюджетних коштів за місяцями.

НР повинні уточнювати проекти кошторисів, а також складати проекти планів асигнувань. Розпорядники бюджетних коштів повинні привести свої витрати у відповідність з бюджетними асигнуваннями та показниками, які містяться у лімітних довідках. З цією метою повинна бути приведена у відповідність кількість працівників бюджетної установи, яка пропонується до затвердження згідно з штатним розписом, а також з фондом оплати праці.

Інші витрати установи приводяться у відповідність згідно з іншими визначеними асигнуваннями, для того, щоб забезпечити виконання функцій, покладених на бюджетну установу.

Проекти кошторисів і планів асигнувань бюджетних установ при необхідності розглядаються ГР. Під час розгляду проектів кошторисів ГР, повинні дотримуватися таких вимог (рис. 2.4):



Примітка. Сформовано самостійно на основі Порядку № 228

Рис. 2.4 Вимоги щодо розгляду проектів кошторисів

Зазначимо, Порядком № 228 визначено, що типова форма штатного розпису бюджетної установи затверджується Міністерством фінансів. При необхідності органи виконавчої влади можуть встановлювати форму штатного розпису з врахуванням специфіки певної галузі ДСЕ [67].

Після одержання лімітних довідок ГР подають Міністерству фінансів та місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів, планів асигнувань, планів надання кредитів із загального та спеціального фонду. При цьому головним завданням Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) є здійснення касового виконання бюджетів. При цьому поняття «касове виконання бюджетів» та «казначейське обслуговування бюджетів» іноді вживаються як синоніми, проте не є тотожними [85, с. 104].

Порядок відкриття та функціонування рахунків в органах казначейства визначається БК та іншими нормативними документами, зокрема: Положенням про єдиний казначейський рахунок [66], Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах ДКСУ [69], Порядком відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій в системі ДКСУ [68] тощо. Велика кількість різних нормативних документів зумовлена, на наш погляд, тим, що ДКСУ обслуговує розпорядників коштів різного рівня, а також поєднує у своїй діяльності різні функції.

Зокрема, як зазначає М.В. Мних, ДКСУ у своїй діяльності виконує одночасно функції «бухгалтера», в основі яких лежить діяльність щодо відкриття бюджетних рахунків, їх обслуговування, ведення обліку та складання звітності у процесі виконання місцевих бюджетів; функції «касира», що пов'язані із зарахуванням, зберіганням та витрачанням коштів місцевих бюджетів; функції «контролера», що полягають у здійсненні контролю в процесі виконання місцевих бюджетів; функції «менеджера» бюджетних ресурсів [47, с. 57]. Саме таке поєднання функцій зумовлює надмірну кількість нормативних документів, які стосуються лише обслуговування рахунків органами ДКСУ.

2.2 Облік доходів установ державного сектору економіки

Управління діяльністю установи державного сектору неможливе без правильного та раціонального відображення в системі обліку інформації про доходи.

Як було зазначено в попередньому питанні, бюджетне фінансування установи державного сектору - виділення коштів з відповідного бюджету в розпорядження керівників установ та організацій для здійснення видатків (витрат, передбачених бюджетом). Фінансування установ державного сектору здійснюється за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів. Усі кошти установи державного сектору відображаються в кошторисі доходів і видатків, який є основним документом, що визначає загальний обсяг, цільове надходження і поквартальний розподіл цих коштів.

Згідно з Бюджетним кодексом України до доходів бюджету відносять податкові, неподаткові та інші надходження здійснені на безповоротній основі та справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ).

Кошторис має такі складові частини:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання установою державного сектору основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;
- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою державного сектору основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Установа державного сектору незалежно від того, чи здійснює вона ведення обліку самостійно, чи обслуговується спеціалізованою централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності повинна складати індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду за кожною бюджетною програмою, яка виконується установою, а крім того, вищі навчальні заклади та наукові установи складають індивідуальні плани використання бюджетних коштів та індивідуальні плани використання бюджетних коштів помісячно.

Оскільки доходи установи можуть складатися із загального та спеціального фонду, зупинимося на їх структурі детальніше.

Складовими частинами загального фонду бюджету є:

- 1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду установи державного сектору;
- 2) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду установи державного сектору;
- 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету);
- 4) фінансування загального фонду бюджету установи державного сектору.

Складовими частинами спеціального фонду бюджету установи державного сектору є:

- 1) доходи бюджету (включаючи власні надходження установи державного сектору), які мають цільове спрямування;
- 2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень установи державного сектору);
- 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що

здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету установи державного сектору);

4) фінансування спеціального фонду бюджету установи державного сектору.

Власні надходження установ державного сектору отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

Власні надходження установ державного сектору поділяються на такі групи [11] (рис. 2.5).



Примітка. Розроблено самостійно на основі Бюджетного кодексу

Рис. 2.5 Класифікація власних надходжень установ державного сектору згідно з Бюджетним кодексом

Власні надходження установ державного сектору використовуються виключно з урахуванням вимог Бюджетного кодексу, а саме:

– з метою покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються установою державного сектору згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);

– на організацію додаткової (господарської) діяльності установ державного сектору (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);

– з метою утримання, облаштування, ремонту та придбання майна установ державного сектору (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);

– на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів, а також матеріальних цінностей, для покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);

– на господарські потреби установ державного сектору, а також оплату комунальних послуг та енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);

– з метою організації основної діяльності установ державного сектору (за рахунок надходжень підгруп 1 і 3 другої групи);

– на виконання відповідних цільових заходів установ державного сектору (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи).

Зазначимо, що передача коштів між загальним та спеціальним фондами установ державного сектору дозволяється лише в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України, прийняття рішення про місцевий бюджет або ж про внесення змін до нього (крім випадків, визначених Бюджетним кодексом).

Платежі за рахунок коштів спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, які фактично надійшли до даного фонду на відповідну мету (з дотриманням вимог Бюджетного Кодексу), якщо законодавством не встановлено інше.

Зазначимо, що планові і звітні показники стосовно бюджетного відшкодування ПДВ, погашення кредитів до бюджету, повернення боргу,

розміщення бюджетних коштів на депозитних рахунках, придбання цінних паперів, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів установи державного сектору та інші відповідні показники, визначені МФУ, обов'язково мають відображатися з негативним значенням.

Установа державного сектору не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених БК) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету).

Інформація відносно доходів та витрат суб'єктів державного сектору узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Форма звіту та порядок складання регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [52]. У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати» – наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій. Так, до доходів розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій належать:

- бюджетні асигнування;
- доходи від надання послуг;
- доходи від продажу;
- фінансові доходи;
- інші доходи від обмінних операцій [52].

Доцільно буде визначити, як така класифікація узгоджується з визначенням доходів від обмінних операцій, наведеним у п. 3 розд. I НП(С)БОДС 124 «Доходи», а саме: «обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань» [53].

Отже, відповідно до основних положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» під обмінною операцією розглядається операція щодо придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення

зобов'язань. Із запропонованих варіантів бюджетній установі підходять, по-перше, розрахунки грошовими коштами, що виділяються установі у вигляді бюджетних асигнувань або отримуються нею за надання платних послуг. По-друге, придбання активів в обмін на погашення зобов'язань перед установою. Що стосується придбання активів в обмін за надані послуги (роботи), інші активи, то, згідно з п. 6 ст. 45 Бюджетного кодексу проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій, зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах заборонено [11].

З цієї ж причини в разі продажу активів установи можуть або прийняти грошові кошти, або скоротити свої зобов'язання. З урахуванням такого аналізу, наведене в НП(С)БОДС 124 визначення обмінної операції у частині придбання активів можна сформулювати наступним чином :

обмінна операція розпорядника бюджетних коштів – це господарська операція із продажу/придбання бюджетною установою основних засобів, нематеріальних активів та запасів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123, надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань.

Варто відзначити, що нормами НП(С)БОДС 124, де в пп. 2.3 п. 2 розд. II «Доходи від обмінних операцій» визначено про витрачання бюджетних асигнувань, що є доходами від обмінних операцій, на виконання установою своїх повноважень. Аналогічно установа здійснює діяльність, визначену для неї законодавством і положенням (статутом) і за рахунок надходжень від надання нею платних послуг та робіт [53].

Для унаочнення порівняємо доходи від обмінних та необмінних операцій (рис. 2.6).

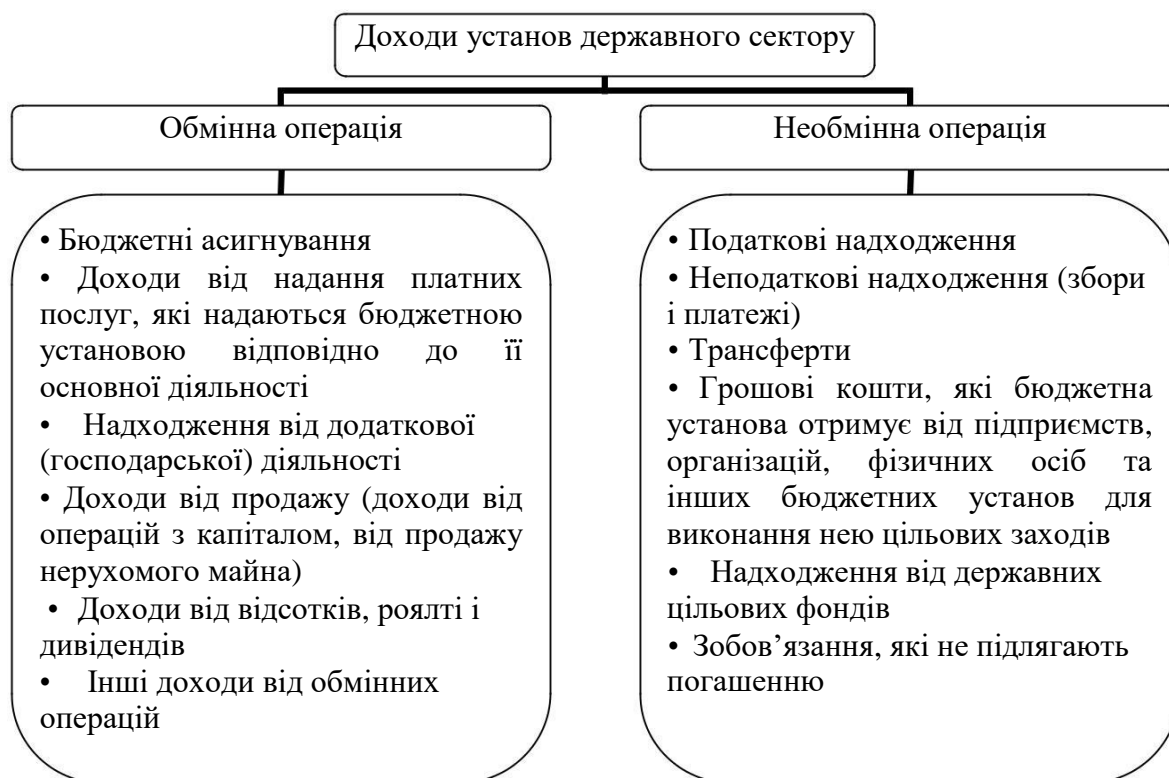


Рис. 2.6 Доходи від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору

За показниками форми № 2-дс до доходів розпорядників бюджетних коштів від необмінних операцій належать: податкові надходження; неподаткові надходження (збори та платежі); трансферти; інші доходи від необмінних операцій [62].

Такий перелік деталізований (скоріш за все, у частині інших доходів від необмінних операцій) у пп. 1.2 та п. 3 розд. II НП(С)БОДС

124. Доходами від необмінних операцій визнані: кошти, що отримують бюджетні установи для виконання цільових заходів від інших установ та організацій; зобов'язання, що не підлягають погашенню; безоплатно отримані товари, роботи, послуги; сума безоплатної допомоги [53].

Знову ж таки, прослідкуємо зв'язок наведених видів доходів з визначенням необмінної операції, наведеним у п. 3 розд. 1 НП(С)БОДС 124, а саме: «необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов» [53].

Для правильного обліку важливо зауважити, які надходження не визнаються як доходи від обмінних або ж необмінних операцій (рис. 2.7).

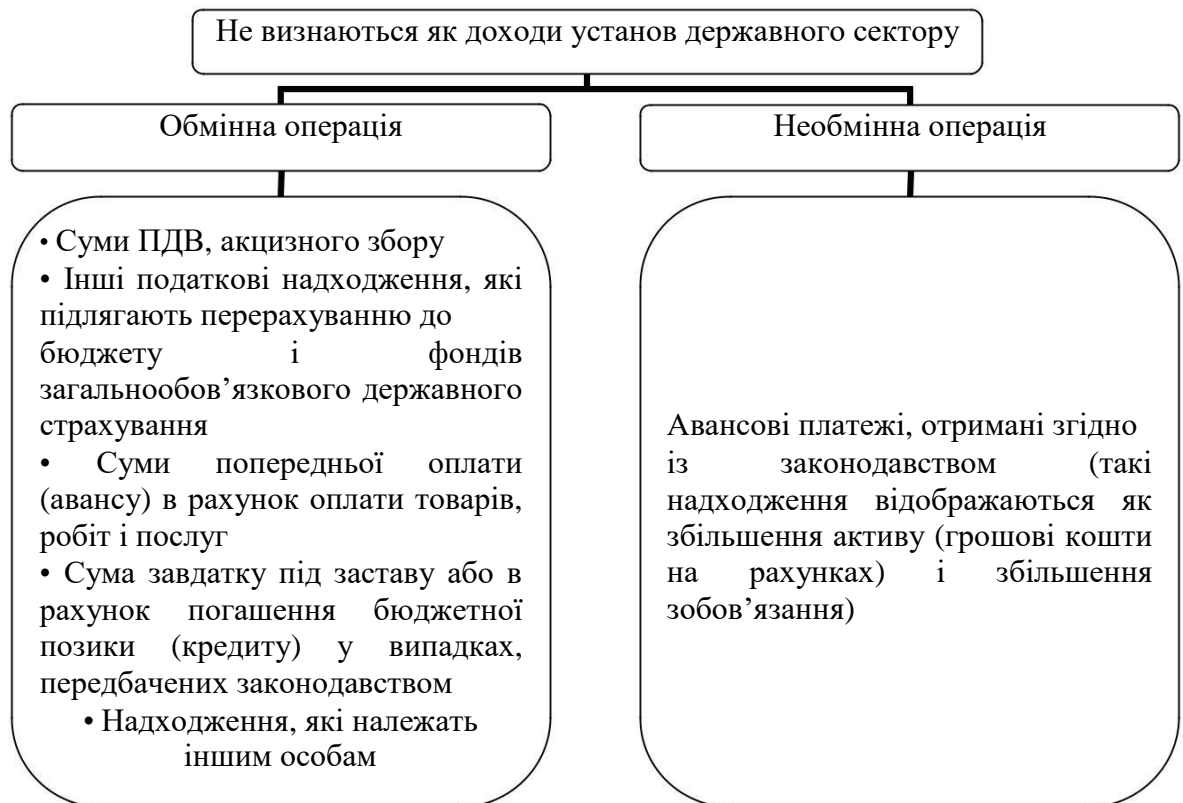


Рис. 2.7 Надходження від обмінних та необмінних операцій, які не визнаються доходами

Зауважимо, що у разі якщо виконання установою своїх функцій визнати головною ознакою для визначення характеру доходів та операцій, то тоді й безоплатні надходження, отримані в обмін на виконання установою своїх функцій, мають бути віднесені до доходів від обмінних операцій.

Облік грошових коштів в державному секторі здійснюється на рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках». Для обліку доходів, які виникають у процесі виконання кошторису доходів і видатків установи державного сектору, призначений 7 клас Плану рахунків «Доходи».

Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації на основі Листа Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851 розглянуто в табл. 2.1 та 2.2.

Таблиця 2.1

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів
за обмінними операціями з кодами бюджетної класифікації

Субрахунок	Доходи за бюджетною класифікацією
5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів) 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів) 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів) 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» 3120 «Капітальне будівництво (придбання)» 3130 «Капітальний ремонт» 3140 «Реконструкція та реставрація» 3150 «Створення державних запасів і резервів» 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів»
7011 «Бюджетні асигнування»	2110 «Оплата праці» 2120 «Нарахування на оплату праці» 2200 «Використання товарів і послуг»
7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю» 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності»
7131 «Доходи державного бюджету від наданих послуг»	22010000 «Плата за надання адміністративних послуг» 22020000 «Плата за утримання дітей у школах-інтернатах»
7211 (7221) «Доходи від реалізації активів»	25010400 «Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)»
7231 «Доходи державного бюджету від продажу майна»	30000000 «Доходи від операцій з капіталом (крім 34000000)» 24010000 «Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду» 24040000 «Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення» 24050000 «Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів»
7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»	25020300 «Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право»
7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»	25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ» 25020400 «Кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки»
7431 (7441) «Інші доходи за обмінними операціями»	24160000 «Концесійні платежі»

Примітка. Сформовано самостійно на основі рекомендацій Міністерства фінансів України

Таблиця 2.2

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів
за необмінними операціями з кодами бюджетної класифікації

Субрахунок	Доходи за бюджетною класифікацією
7511 «Доходи за необмінними операціями»	25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки» 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб» доходи від списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув, відображаються за відповідним кодом бюджетної класифікації доходів, за рахунок яких була здійснена операція, в результаті якої виникла така заборгованість
752 «Доходи за необмінними операціями державних цільових фондів»	-
7531 «Податкові надходження»	10000000 «Податкові надходження» 34000000 «Податки на фінансові операції та операції з капіталом»
7532 «Неподаткові надходження»	20000000 «Неподаткові надходження» (крім 21010000, 21010300-21010800, 21040000, 21050000, 22010000, 22020000, 24010000, 24040000, 24050000, 24110000, 24160000)
7533 «Трансферти»	40000000 «Офіційні трансферти»
7534 «Інші доходи за необмінними операціями»	50000000 «Цільові фонди»

Примітка. Сформовано самостійно на основі рекомендацій Міністерства фінансів України

Аналітичний облік доходів загального та спеціального фондів ведеться на картках аналітичного обліку отриманих асигнувань у розрізі видів надходжень за кожним кодом бюджетної класифікації доходів окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету відповідного рівня. Таке ведення аналітичного обліку забезпечує можливість здійснення контролю за виконанням кошторису за доходами та правильністю зарахування коштів, які надійшли на реєстраційні рахунки установи. Відповідно до виписки з реєстраційного рахунку здійснюються відмітки про отримані асигнування на

базі КЕКВ. Зі знаком «мінус» записуються суми відкликаних асигнувань. В картці щомісячно записуються підсумок «Усього асигнувань з початку року», «Залишок бюджетних призначень», «Усього асигнувань за місяць».

Таблиця 2.3

Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Облік доходів за обмінними операціями		
Отримання асигнувань установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету	2313, 2311	7011
Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111, 6212	7111
Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів, які виявлені в результаті інвентаризації	10	7112
Водночас проведення другого запису	7112	5111
Нарахування доходів від реалізації активів	2117	7211
Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом державного сектору	2117	7311
Нараховано плату за оренду майна	2117	7411
Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411	7411
Облік доходів за необмінними операціями		
Відображено дохід від безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	2311	7511
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги	2211,2311 2313	7511

Послідовність облікового забезпечення доходів загального фонду установи державного сектору розглянута на рис. 2.8.

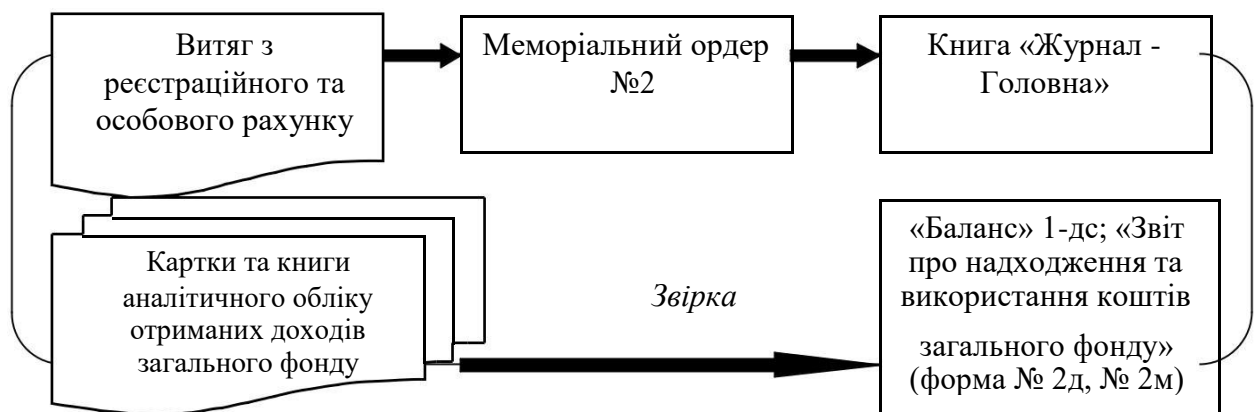


Рис. 2.8 Облік доходів загального фонду установ державного сектору

Облік доходів ведеться накопичувальним підсумком з початку бюджетного року і до його завершення на пасивних рахунках Класу 7 «Доходи». Залишку ці субрахунки не мають, оскільки в кінці звітного періоду відображається закриття рахунків доходів на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду». Для обліку операцій по руху грошових коштів на реєстраційних рахунках, що відкриті в органах ДКСУ, використовується накопичувальна відомість ф.№ 381 (меморіальний ордер № 2).

Синтетичний облік доходів спеціального фонду ведеться у книзі «Журнал-головна» (ф. № 308). Операції з нарахування доходів по спеціальних коштах обліковуються в меморіальному ордері № 14 ф. № 409. Аналітичний облік доходів ведеться за кожним видом спеціальних коштів у книзі аналітичного обліку (ф. № 297-б). Аналітичний облік сум за дорученнями ведеться у книзі поточних рахунків і розрахунків (ф. 292) або на картках аналітичного обліку (ф. 292-а). Облік доходів може здійснюватися на багатографних картках (ф. № 283).

2.3 Облік видатків установ державного сектору

В установах державного сектору видатки обліковуються згідно до бюджетної класифікації, яка встановлена Бюджетним кодексом та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету.

Безпосереднє визначення видатків регулюється Бюджетним кодексом України, згідно якого під видатками бюджету розуміють кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Отже, видатки – це фактично витрати, які необхідні для виконання установою державного сектору покладених на неї функцій.

Чинні нормативні документи визначають класифікацію видатків установ державного сектору в практичній діяльності за ознаками в залежності від джерел покриття видатків та залежно від стадії руху бюджетних коштів установи державного сектору.

При цьому залежно від джерел покриття видатки поділяються на видатки загального фонду, а також видатки спеціального фонду. Ці види видатків установ державного сектору плануються в кошторисі, а їх облік ведеться на окремих, спеціально призначених рахунках. Залежно від етапу руху бюджетних коштів установ державного сектору видатки в свою чергу поділяються на касові та фактичні. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» замінює термін «видатки» на «витрати». Їх поділяють на дві групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями. Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат [54]:

- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- фінансові витрати (відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

До витрат за необмінними операціями відносять такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо). За НП(С) БО витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та /або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [54].



Рис. 2.9 Витрати за обмінними та необмінними операціями установ державного сектору

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями). Зазначимо, що між доходами, які були розглянуті в попередньому питанні, та видатками установ державного сектору існує тісний причинно-наслідковий взаємозв'язок. При цьому доходи, видатки та витрати установ державного сектору є самостійними об'єктами обліку, тому в системі бухгалтерського обліку установ державного сектору розглядаються відокремлено.

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку витрат за обмінними операціями з кодами бюджетної класифікації наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку витрат
за обмінними операціями з кодами бюджетної класифікації

Субрахунки	Витрати за бюджетною класифікацією
8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8031 «Витрати на оплату праці»	2110 «Оплата праці» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи» 8032 «Відрахування на соціальні заходи»	2120 «Нарахування на оплату праці», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
8013, 8113 «Матеріальні витрати» 8033 «Матеріальні витрати»	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» 2230 «Продукти харчування» 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм»
8014, 8114 «Амортизація»	-
8115 «Інші витрати»	
8211 «Собівартість проданих активів»	2110 «Оплата праці» 2120 «Нарахування на оплату праці» 2200 «Використання товарів і послуг»
8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна»	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – проведення експертної оцінки транспортних засобів, виготовлення технічної документації на земельні ділянки; експертних висновків, оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання) тощо
8311 «Фінансові витрати» 8331 «Фінансові витрати державного бюджету» 8341 «Фінансові витрати місцевого бюджету»	2410 «Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань» 2420 «Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань»
8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2250 «Видатки на відрядження» 2800 «Інші поточні видатки» – втрати, пов'язані із зменшенням корисності активу, від зміни курсу гривні до іноземної валюти, суми знецінення (уцінки) необоротних активів
8431 (8441) «Інші витрати за обмінними операціями»	3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» 3120 «Капітальне будівництво (придбання)» 3130 «Капітальний ремонт» 3140 «Реконструкція та реставрація» 3150 «Створення державних запасів і резервів» 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів» 3210 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)»

Примітка. Сформовано самостійно на основі рекомендацій Міністерства фінансові України

Таблиця 2.5

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку витрат
за необмінними операціями з кодами бюджетної класифікації

Субрахунки	Витрати за бюджетною класифікацією
8511 «Витрати за необмінними операціями»	2600 «Поточні трансферти» 2700 «Соціальне забезпечення» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах 3230 «Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям» 3240 «Капітальні трансферти населенню» 2800 «Інші поточні видатки»
8521 «Витрати на утримання апарату фонду» 8522 «Витрати на державне соціальне страхування»	
8523, 8531 «Трансферти»	2600 «Поточні трансферти» 2700 «Соціальне забезпечення» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах 3220 «Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів» 3230 «Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям» 3240 «Капітальні трансферти населенню»
8524, 8532 «Інші витрати за необмінними операціями»	2800 «Інші поточні видатки»

Примітка. Сформовано самостійно на основі рекомендацій Міністерства фінансів України

Облік видатків установ державного сектору ведеться за допомогою рахунків 8 класу. На рахунках відображаються видатки, які здійснюються установою державного сектору за обмінними та необмінними операціями і передбачені кошторисом. За дебетом субрахунків відображають суму фактичних видатків, які здійснюються установою державного сектору протягом року, за кредитом субрахунків відображають списання видатків на фінансовий результат виконання кошторису установи в кінці звітнього року.

Господарські операції, які відображають витрати за обмінними операціями установ державного сектору розглянуто у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Методика обліку витрат від обмінних операцій розпорядників
бюджетних коштів

Елементи витрат	Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Оплата праці	Оплата праці працівників, що здійснюють виконання бюджетних програм	8011, 8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2. Відрахування на соціальні заходи	Нарахування ЄСВ	8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3. Матеріальні витрати	а) списано запаси за операціями внутрішнього переміщення	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»
	б) списано МШП за операціями внутрішнього переміщення		1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	в) видано запаси на потреби установи		15 «Виробничі запаси»
	г) відображення суми ПДВ, якщо установа не є платником		ПДВ 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	д) затверджено звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт		2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
4. Амортизація	Нарахована амортизація виробничих ОЗ	8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»
5. Фінансові витрати	Нараховано відсотки за користування кредитом	8311 «Фінансові витрати»	6111 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
6. Інші витрати	а) вибуття фінансових інвестицій	82 «Витрати з продажу активів» 8411 «Інші витрати обмінними операціями»	2511 «Придбані акції»
	б) нарахована курсова різниця при зменшенні валютного курсу		2311 «Поточні рахунки в банку»
	в) відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів		1411 «Знос основних засобів»
	г) списання залишкової вартість об'єкта основних засобів при вибутті		10 «Основні засоби»

Витрати розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій обліковуються на таких рахунках: оплата праці – на рахунках 8011, 8111 «Витрати на оплату праці»; відрахування на соціальні заходи – на рахунках 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; матеріальні витрати – на рахунках 8013, 8113 «Матеріальні витрати»; амортизація – на рахунках 8014, 8114 «Амортизація»; фінансові витрати – на рахунку 8311 «Фінансові витрати»; інші витрати за обмінними операціями – на рахунках 82 «Витрати з продажу активів» та 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Господарські операції, які відображають витрати за обмінними операціями установ державного сектору розглянуто у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Методика обліку витрат від необмінних операцій розпорядників
бюджетних коштів

Елементи витрат	Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Трансферти	Нараховано субсидію з оплати комунальних послуг	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
2. Інші витрати за необмінними операціями	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності		2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»

Облікове забезпечення видатків повинно надавати інформацію про фактичні та касові видатки за КЕКВ, а також за кожним видом послуг, які надаються установою державного сектору.

Окремо повинен забезпечуватися облік таких операцій установ державного сектору як операції з оренди майна бюджетних установ, одержання інших власних надходжень, ресурси, отримані від інших підприємств, організацій, фізичних осіб для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти, дарунки та пожертвування, благодійні внески та гуманітарна допомога.

Висновки до розділу II

Управління діяльністю установи державного сектору неможливе без правильного та раціонального відображення в системі обліку інформації про доходи. Згідно з Бюджетним кодексом України до доходів бюджету відносять податкові, неподаткові та інші надходження здійснені на безповоротній основі та справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ). Власні надходження установ державного сектору отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

В установах державного сектору видатки обліковуються згідно до бюджетної класифікації, яка встановлена Бюджетним кодексом та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету.

Безпосереднє визначення видатків регулюється Бюджетним кодексом України, згідно якого під видатками бюджету розуміють кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Отже, видатки – це фактично витрати, які необхідні для виконання установою державного сектору покладених на неї функцій.

Чинні нормативні документи визначають класифікацію видатків установ державного сектору в практичній діяльності за ознаками в залежності від джерел покриття видатків та залежно від стадії руху бюджетних коштів установи державного сектору.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» замінює термін «видатки» на «витрати». Їх поділяють на дві групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями.

Інформація відносно доходів та витрат суб'єктів державного сектору узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Форма звіту та порядок складання регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

РОЗДІЛ III

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1 Зарубіжний досвід обліку доходів і видатків установ державного сектору економіки

Облік доходів і видатків бюджетних установ ведеться в обов'язковому порядку і забезпечує відображення даних з операцій, пов'язаних із надходженням і використанням бюджетних коштів. Завдяки цьому проводиться постійний моніторинг основних показників діяльності бюджетних установ, аналіз виконання бюджетних програм та державний контроль використання бюджетних коштів.

В світі існують різні підходи до обліку доходів і видатків.

Згідно з першим (і найбільш поширеним) доходи являють собою вимоги з отримання готівкових грошових коштів, тоді як витрати - зобов'язання за грошовими виплатами. Це означає, що доходи і витрати завжди будуть мати матеріальний (грошовий) ефект або у звітному періоді, про який йде мова (у формі теперішнього готівкового надходження і реальних грошових виплат відповідно), або в більш пізні звітні періоди (у формі майбутніх грошових надходжень і майбутніх грошових виплат). Доходи і витрати можуть також мати інший ефект (на додаток до грошового ефекту), а саме ефект рентабельності у вигляді отриманих доходів і понесених витрат. На відміну від першого, що впливає на вартість готівки, ефект рентабельності доходів і витрат впливає на власний капітал організації [89].

Відповідно до цього, є й різні способи визнання доходів і витрат. Перший - касовий - коли отримано (витрачено) грошові кошти за товари і послуги, другий - нарахування - коли відбулося нарахування здійснених доходів і витрат. Адміністративна камеральна бухгалтерія (далі - АК) була створена для бюджетних установ для надання для них можливості відпо-

відати за використання бюджетних коштів. Тобто рахунки повинні деталізувати видатки та шляхи їх фінансування відповідними доходами [90].

Основними елементами АК є платіжне доручення та його виконання. Контроль оплати здійснюється як складова частина, використовуючи одноразовий метод обліку АК, порівнюючи цифри, введені в двох стовпчиках, що містять доручення з оплати і платіжне виконання (фактичні виплати). Також особлива увага надається виконанню контролю руху грошових коштів. Метою рахунків є збереження огляду касових операцій (тобто грошових надходжень і грошових виплат). І, нарешті, АК повинні повідомити про результати державного управління. Цей результат дійсно може не бути адміністративним результатом в прибутку чи збитку за період; це швидше питання звітності (якою мірою доходи в загальному або для різних видів покривають витрати). Що стосується результату, то не може бути адміністративного результату у контексті прибутку або збитку. Тобто прибутковість як різниця між отриманими доходами і понесеними витратами не може бути використана як показник діяльності у державному управлінні. З іншого боку, це швидше питання звітності - якою мірою доходи загалом або за видами діяльності покривають витрати. Тобто результат державного управління являє собою фінансовий результат як різниця між грошовим ефектом доходів і витрат (у вигляді теперішніх і майбутніх грошових надходжень і виплат).

АК була розроблена для виконання чотирьох завдань традиційного бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме бюджетного контролю, контролю оплати, контролю грошових коштів та результатів фінансової звітності. Оскільки ці завдання пов'язані з грошовим ефектом, на відміну від ефекту рентабельності, виручки і витрат, вони можуть бути віднесені до «завдань діяльності з грошовими коштами».

Крім того, в АК використовується принцип одинарного запису, а також камеральний рахунок, що складається з доходів (надходжень) і витрат (платежів). На кожній стороні знаходимо такі чотири стовпці: залишки або

залишкові членські внески, перенесені, поточні внески (ПВ), реальні (фактичні) внески (ФВ) і залишки або залишкові членські внески перенесені. В АК платіж оплати вводиться у ПВ-колонці на боці доходів, а виплати - у ПВ-колонці на стороні видатків. Коли команда оплати виконується, то фактичні грошові надходження вводяться у ФВ-колонці на боці доходів. Фактичний платіж готівкою, що є касовим виконанням доручення з виплати, вводиться в ФВ-колонці на стороні видатків. Таким чином, правило бухгалтерського обліку вимагає, щоб жоден запис у ФВ-колонці не був проведений без попереднього або одночасного запису у ПВ-колонці.

Залишок на кінець періоду, що також є сумою, яка буде перенесена в якості залишку на початок наступного періоду, виглядає так:

$$\text{Сальдо до перенесення} = \text{Сальдо після перенесення} + \\ \text{Поточні внески} - \text{Фактичні внески [91].}$$

Оскільки ми не можемо оцінити результат діяльності державного сектора шляхом зіставлення ефекту рентабельності доходів і витрат, то й неважливо зосереджуватись на результаті прибутковості в АК. З іншого боку, потрібно розглянути грошовий ефект, спрямований на оцінювання того, чи здійснив державний сектор свою діяльність у межах бюджету, прийнятого парламентом (бюджетний контроль).

Перше завдання АК полягає в сприянні бюджетному контролю у формі порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними бюджетними показниками. Є два варіанти для обліку, які могли би бути використані для бюджетних порівнянь:

- 1) доходи (надходження) і витрати (платежі), які були реалізовані у вигляді грошових надходжень і виплат готівки, відповідно (тобто ФВ-колонка на камеральному рахунку) і
- 2) доходи (надходження) і витрати (платежі) у ПВ-колонці на камеральному рахунку.

Друге завдання АК полягає в сприянні контролю оплати. Для того щоб виконати завдання контролю оплати, суми платіжних доручень вводяться у

ПВ-колонці в межах АК. Контроль виконання платежу (готівковий контроль) на додаток до попереднього також має важливе значення. Оскільки різні грошові надходження і грошові платежі вводяться у ФВ-колонці на камеральному рахунку, то легко отримати огляд грошових надходжень і грошових виплат, вивчаючи ФВ-колонку вертикально.

Усі організації несуть витрати, які повинні бути профінансовані за рахунок доходів. Проте різні типи організацій набувають доходи по-різному. Ми можемо розрізнити бюджетні організації та комерційні підприємства саме на основі того, як вони набувають фінансові ресурси. Комерційні підприємства беруть участь у купівлі/виробництві і продажу товарів і послуг із метою отримання прибутку. Національні та місцеві органи влади є прикладами бюджетних організацій. Ці організації передусім отримують доходи за допомогою єдино спрямованих операцій на відміну від обмінних операцій зазначених вище суб'єктів. Це означає, що вони отримують податкові доходи від громадян країни, не даючи натомість прямих послуг. І в цих організаціях бюджет відіграє важливу роль (а отже, й термін «бюджетні установи»). Витрати (від надання послуг громадянам) здійснюються у різних сферах (наприклад, освіти, охорони здоров'я, оборони тощо), тоді як доходи від податків надходять до державного бюджету. Таким чином, бюджет використовується для розподілу податкових надходжень за різними сферами діяльності для фінансування витрат.

АК була спеціально розроблена для використання організаціями державного сектора, що фінансуються з державного бюджету, а стандарти IPSAS являють собою модифіковані версії МСФЗ (IFRS), які були спеціально розроблені для використання комерційними підприємствами. В АК акцентується увага на грошовому ефекті доходів і витрат. У стандартах IPSAS акцент - на модифікованому ефекті рентабельності доходів і витрат у вигляді отриманих модифікованих доходів та понесених модифікованих витрат. Незважаючи на те що існує стандарт IPSAS для касового методу

обліку, Рада, що видає стандарти IPSAS (IPSASB), відзначає перевагу методу нарахування для визнання доходів і видатків [92].

Також відмінність полягає у тому, що АК використовує одинарний спосіб запису, тоді як за Міжнародними стандартами використовується метод подвійного запису. Таким чином, хоча дві системи розроблені для використання організаціями державного сектору, вони представляють різні типи рахунків, а саме грошових рахунків і рахунків рентабельності. Також є різними методи обліку та відображення записів.

Новий державний менеджмент, який з'явився в кінці 70-х років у Великій Британії та Сполучених Штатах, спрямований на поліпшення практики державного сектору, щоб органи державного управління стали більш конкурентоспроможними і більш відповідальними, наслідуючи приклад кращих приватних компаній. Він матеріалізується набором реформ, які впроваджують державні структури для розробки нових методів роботи, зокрема з точки зору бухгалтерського обліку, оскільки одним із ключових елементів нового державного управління є заміна традиційного касового методу обліку методом нарахування, що дає змогу, крім іншого, визначення активів, зобов'язань, доходів і витрат. Цей «новий» облік був прийнятий Європейською Комісією в 2005 р. (Mawhood Baumann, 2008).

Директива 2011/85/ЄС від 8 листопада 2011 р. підкреслює важливість наявності фінансових даних (отриманих відповідно до принципів Європейської системи рахунків), які повинні бути оновлені з метою забезпечення прозорості та належного функціонування бюджетної системи Європейського Союзу.

Така прозорість і надійність мають важливе значення для досягнення макроекономічної і бюджетної дисципліни, що є обов'язком держав-членів відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU).

Директива визначає, що «застосування вичерпних і надійних методів обліку в усіх є обов'язковою умовою для отримання високоякісних

статистичних даних, які можна порівняти з даними різних держав-членів» [93].

Німеччина. Німецька федеральна структура виглядає так: Федерація, землі і муніципалітети. Процес складання бюджету Федерації і федеральних земель поділяється на доходи та витрати і ґрунтується на положеннях Основного закону Федеративної Республіки Німеччини (статті 109-115), а також Закону про бюджетні принципи (Haushaltsgrundsätzegeesets, або HGrG). Згідно із цим Законом, державний облік може вестись касовим методом і методом нарахування. Практика бухгалтерського обліку відрізняється у федеральних землях. Деякі федеральні землі вирішили прийняти метод нарахування, інші ж вважають за краще вести облік за касовим. Проте хоча більшість федеральних земель вирішили перейти до обліку за методом нарахування, процес реформ ще не завершений (Ernst & Young, 2012).

Австрія. Австрійський центральний уряд використовує модифікований облік за методом нарахування, а рівень місцевого самоврядування працює зі зміненим касовим методом. У 2007 і 2009 рр. Австрійський федеральний парламент прийняв велику реформу бюджету. Перший етап реформи, реалізований у 2009 р., - введення середньострокових витрат. Другий етап передбачає, крім того, впровадження методу нарахування (Steger, 2010). Федеральний уряд застосовує Закон про бухгалтерський облік, тоді як землі і муніципалітети повинні відповідати Правилам бюджету і рахунків.

Іспанія. Країна використовує модифікований касовий метод обліку на місцевому рівні, а також на центральному рівні. Як і в більшості країн континентальної Європи, іспанські стандарти бухгалтерського обліку визначаються законом. Сучасне становище державного обліку в Іспанії є результатом реформ, початих із кінця 70-х років, завдяки зміні політики після тривалого періоду диктатури. Вступ Іспанії до Європейського Союзу сприяв уведенню низки реформ. Новий план рахунків визначає нові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мета полягає в тому, щоб

адаптувати облік у державному секторі з принципами бухгалтерського обліку, які діють у приватному секторі. Цей план рахунків показує поточну модель звітності державного обліку, визначає принципи бухгалтерського обліку для бюджету і фінансового обліку, а також форми і змісту фінансової звітності, які включені до річної звітності.

Фінляндія. Ідея методу нарахування обліку була введена в 1988 р. (OECD, 2004). Країна використовує цей метод обліку для заповнення річної бухгалтерської звітності. Фінляндія готує консолідовану фінансову звітність відповідно до принципів нарахування. Фінська влада повністю використовує метод нарахування [94].

Франція. У Франції система обліку для центральних і місцевих державних утворень застосовує принцип нарахування. Сучасна французька система обліку у державному секторі аналогічна тій, що діє в приватному.

Італія. В Італії центральний уряд використовує касовий метод і метод нарахування. Місцеві органи влади також об'єднують системи обліку обома методами. Оскільки бюджети засновані на основі врахування принципу нарахування, річна бухгалтерська звітність встановлюються відповідно до принципів касового методу обліку [95].

Румунія. У системі бухгалтерського обліку використовується модифікований метод нарахування. Він не може бути кваліфікований як цілісний метод нарахування, оскільки в ньому відсутня низка елементів, необхідних для цієї системи. Дійсно, всі основні засоби не підлягають амортизації, амортизація матеріальних активів не є обов'язковою. Правила обліку є однаковими для всіх державних установ центральних і місцевих органів влади і соціального забезпечення. Всі державні установи в Румунії використовують унікальний план рахунків, унікальну бюджетну класифікацію та унікальну модель для подання фінансової звітності. З моменту вступу Румунії в Європейському Союзі державні фінанси країни є одним із головних державних пріоритетів. Облік в Румунії строго керується директивами Європейського Союзу.

Велика Британія. У країні також використовується метод обліку за методом нарахування. У 1995 р. британський уряд розпочав свою облікову реформу з метою створити систему, засновану на методі нарахувань. Ця реформа спрямована на більш ефективне управління і підвищення відповідальності міністерств.

Словаччина. У країні центральний уряд, а також місцеві органи влади використовують метод нарахування. Словенія використовує модифікований касовий метод обліку, який містить деякі елементи, пов'язані з методом нарахування, такі як дебетові рахунки [96; 97].

Отже, різноманітність систем обліку можна спостерігати як між різними державами, так і всередині країн. Деякі країни активно прагнуть модернізувати свої методи обліку, деякі все ще використовують більш традиційні системи обліку [98]. Таким чином, якщо деякі держави, такі як Бельгія, Естонія, Франція, Литва, Португалія, Румунія, Велика Британія, Словаччина та Швеція, ведуть облік за методом нарахування на всіх рівнях влади, то інші, як і раніше, працюють за касовим методом.

Відповідно до ст. 152 FR, всі органи, які входять до Європейського Союзу із консолідацією у річній бухгалтерській звітності, застосовують правила бухгалтерського обліку ЄС, що базуються на положеннях Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSAS). Обсяг консолідації для Європейського Союзу включає в себе контрольовані підприємства, асоційовані компанії і спільні підприємства. Контрольованими суб'єктами є всі компанії, в яких Європейський Союз має силу управляти їх фінансовою та операційною політикою таким чином, щоб мати можливість отримувати вигоду від діяльності.

Витрати, пов'язані із придбанням товарів, визнаються тоді, коли вони доставлені й оцінюються за первісною вартістю рахунку-фактури. Необмінні витрати обліковують для більшості витрат Європейського Союзу. Вони належать до трансфертів одержувачів і можуть бути трьох типів: матеріальні права, трансферти за договором, а також одноразові гранти, внески і

пожертвування. Трансферти визнаються витратами в тому періоді, в якому були здійснені, за умови, що: передача допускається за Правилами або був підписаний договір передачі; були виконані будь-які інші критерії бенефіціаром; можна кількісно виміряти вартість. Коли запит на платіж або вартості претензії приймається і відповідає критеріям визнання, визнається як витрати для прийнятної суми. На кінець року понесені витрати оцінюються і реєструються як нараховані витрати [99].

Сукупні бюджетні рахунки засновані на принципі модифікованого касового методу обліку. Вони включають у себе звіти про виконання бюджету, які узагальнюють усі бюджетні операції за рік і забезпечують відображення результату, а також примітки і додатки до них (що деталізують та коментують інформацію). Бюджетними принципами є єдність і точність бюджету; звітування; рівновага; одиниця обліку; універсальність; специфікація; раціональність управління фінансами; прозорість.

У звітах про хід реалізації бюджету визначаються всі бюджетні операції протягом року з точки зору доходів і витрат. Структура така ж, як і в бюджету. У результаті бюджет включає в себе результат діяльності Європейського Союзу і результат участі країн Європейської асоціації вільної торгівлі. Він являє собою різницю між загальною виручкою, отриманою за цей рік і загальною сумою виплат, здійснених у вигляді асигнувань за рік, плюс загальну суму асигнувань, що переносяться на наступний рік.

Сумами власних коштів, що знаходяться на рахунках, є ті, що зараховуються протягом року на рахунки, відкриті на ім'я Комісії національними казначействами та іншими відповідальними органами держав-членів. Інші доходи, відображені на рахунках, це суми фактично отриманих коштів протягом року. Для обчислення результату бюджету за рік витрати включають у себе платежі, здійснені для виплати з асигнувань за рік плюс будь-які виплати.

Отже, господарська діяльність бюджетних установ має низку особливостей, які знайшли своє відображення у специфіці ведення обліку доходів і витрат як в Україні так і в зарубіжних країнах.

По-перше, бюджетні установи діють на правах державної власності, що означає можливість користування наданими державою засобами, але не повного розпорядження ними. Цей факт впливає на ведення обліку та складання фінансової звітності. Також оборотними коштами такі установи не наділені, що вимагає від них очікування асигнувань із відповідного бюджету. Все це ускладнює роботу бюджетних установ і напрям на одержання позитивного результату.

Тому потрібно налагодити та спростити процес одержання фінансування для безперестанної роботи установ і узгодити нормативно-правову базу для чіткого пояснення всіх вимог діяльності у державному секторі. Бухгалтерський облік у бюджетних установах ускладнюється кількістю джерел фінансування, а також необхідністю ретельної відповідності здійснених видатків до окремих груп доходів. Бухгалтерський облік доходів і видатків бюджетних установ у зарубіжних країнах також відрізняється методами обліку витрат та напрямками розвитку. Загалом за програмами модернізації та гармонізації обліку країни налагоджують використання методу нарахування або створюють модифікований метод нарахування. Однак значна кількість інших продовжує застосовувати касовий метод, що унеможлиблює всезагальний розвиток обліку видатків у державному секторі.

3.2 Проблеми і перспективи удосконалення обліку доходів і видатків установ державного сектору економіки

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є найголовнішою системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Особливими об'єктами обліку державного сектору є доходи, видатки і результати виконання кошторису.

Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

Однак в умовах постійних змін бюджетного законодавства та необхідності приведення обліку в державному секторі до міжнародних стандартів виникає багато невирішених проблем, які ставлять нові завдання для наукових досліджень у даній сфері.

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозо рості інформації з економічних питань, зокрема, з питань бухгалтерського обліку доходів і видатків, відповідності міжнародним стандартам.

Отже, пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є його модернізація в державному секторі і перехід на методологічні засади, сформовані на основі міжнародних стандартів. Відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774 [1], в Україні продовжується процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) шляхом запровадження національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів (IPSAS).

На сьогодні затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, частина яких застосовується з 2015 року. З 2017 року набрали чинності решта національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та новий план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203.

Основною відмінністю нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що він призначений для обліку діяльності всіх суб'єктів господарювання державного сектору: бюджетних установ, державних цільових фондів і органів Казначейства України з питань виконання бюджетів.

За його допомогою здійснюється групування (класифікація) господарських операцій суб'єкта господарювання за визначеними системними ознаками.

Також особливістю нового Плану рахунків є те, що вперше введено 4-значні коди рахунків замість 3-значних. При цьому цифри балансового рахунку визначають наступне: перша цифра балансового рахунку означає клас рахунків; друга – номер синтетичного рахунку; третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору; четверта – номер субрахунку. Третя цифра змінюється залежно від виду суб'єкта державного сектору: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства (крім рахунків класів 9 і 0).

У 2017 році були актуальні тільки дві цифри ідентифікатора, а саме: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд. Також розробниками Плану рахунків №1203 вдало його гармонізовано з економічною класифікацією видатків на рівні синтетичних рахунків. Це означає, що облік доходів і видатків суб'єкта державного сектору на рівні синтетичних рахунків дозволяє відстежувати видатки за економічним

змістом. Тоді як План рахунків № 1163 давав змогу відображати таку інформацію на рівні аналітичного обліку. Така особливість нового плану рахунків, на наш погляд, уможливорює більшу прозорість обліку та спрощує процедуру формування звітності.

Варто зазначити, що в новому плані не враховано різних джерел доходів і видатків. Синтетичні рахунки не розмежовуються за коштами загального та спеціального фондів бюджету, а акумулюватимуться в обліку на одному синтетичному рахунку. Тоді як у Плані рахунків № 1163 для цього були передбачені окремі синтетичні рахунки.

Для Казначейства необхідна адаптація: пристосування облікової системи АС «Є-Казна» до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи Казначейства; адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2017 року діє лише для бюджетних установ і державних цільових фондів, а для Казначейства його введення відстрочили ще на рік. Для допомоги розпорядникам бюджетних коштів МФУ підготувало Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затвердило наказом від 21.12.2016 р. № 1127.

Також МФУ у листі від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 надало Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації. Але ці Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків лише технічний документ, який ніяких вказівок щодо порядку застосування Плану рахунків не надає.

Міністерство фінансів планує підготувати методичні рекомендації щодо визнання доходів і витрат, але поки що навіть проекти цих документів не оприлюднені. Облікова система в бюджетній сфері перебуває у перехідному стані і не повною мірою відповідає сучасним потребам щодо прозорості інформації про державні фінанси для зовнішніх користувачів та

щодо забезпечення процесів прийняття рішень в системі державного управління та місцевого самоврядування.

Серед недоліків також варто відзначити:

1) існування двох методів ведення бухгалтерського обліку – касового під час виконання бюджетів і модифікованого методу нарахувань під час виконання кошторисів бюджетних установ;

2) звітність про виконання бюджетів консолідується у вертикалі Казначейства і вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів;

3) відсутня єдина методика відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів.

Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань.

Методи обліку в державному секторі:

касовий метод – реєстрація всіх подій в обліку за рухом грошових коштів, використовується в обліку надходжень і вибуття грошових коштів на рахунках.

1) метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисної служби.

2) модифікований касовий метод – реєстрація не тільки операцій за рухом грошових коштів, а й додаткових активів і зобов'язань.

3) модифікований метод нарахування – нарахування та визнання доходів і витрат як активів і зобов'язань під час операції.

Перевагами вітчизняного варіанта модифікованого методу нарахування є:

1) тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками;

2) підконтрольність і прозорість процесів фінансування;

3) низька трудомісткість облікових робіт;

4) наближеність до бюджетного обліку (державного та місцевого бюджетів), в основу якого покладено касовий метод.

Одним з недоліків є невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованому у звітному періоді видатків. В наслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому в установі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільових програм; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отриманих більше, ніж витрачено [6].

Дослідження практики застосування методу нарахування в різних країнах світу свідчать про наміри його використовувати, але впровадження відбувається поступово. Як видно з табл. 3.1, метод нарахування поступово впроваджується. Так, у 50 % опитаних країн він у планах, 16,7 % країн його застосовують. В Україні метод нарахування вже використовується на 90 % [7].

Таблиця 3.1

Застосування методу нарахувань в різних країнах

Країна	Реформа з переходу до методу нарахування			Перехід не планується
	Впроваджується	Складено детальний план переходу	Планується, але детального плану не існує	
Албанія		+		
Білорусь			+	
Боснія і Герцеговина			+	
Хорватія			+	
Грузія	+			
Казахстан	+			
Киргизія			+	
Молдова			+	
Чорногорія			+	
Сербія			+	
Таджикистан			+	
Україна	+			
Узбекистан				+

В Україні відсутній офіційний переклад останніх редакцій МСБОДС, склад яких значно оновлюється, зокрема з 2016 року. Зважаючи на низький рівень володіння українськими фахівцями в цій сфері англійською мовою,

науковці (практики) в основному оперують попередніми редакціями 2010 року. Такий підхід не підвищує якість національних актів, спричиняє відставання від останніх світових тенденцій в методології обліку суб'єктів державного сектору [8].

Проведенні дослідження нормативно-правового забезпечення застосування методу визнання доходів у бухгалтерському обліку державного сектора України свідчить про практично відсутність їх використання. Визначення цих методів (нарахування, касового) та роз'яснення щодо їх застосування наведено лише в деяких нормативно-правових документах, зокрема в Бюджетному кодексі, Стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектора на 2007–2015 рр. Для поступового переходу України до використання в обліку методу нарахування та визначення строків визнання доходів слід передбачити зміни в нормативно-правових актах, а саме: в Бюджетному кодексі України, Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 124 «Доходи», Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі на період до 2025 року. У них пропонується визначити метод формування доходів бюджетних установ, зазначених у Глосарії термінів МСБОДС. Для цього в Бюджетному кодексі України необхідно зазначити метод формування бюджету та метод визначення доходів бюджетних установ.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і НП(С)БОДС 124 «Доходи» під методом нарахування пропонується розуміти визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно, протягом усього терміну корисної служби; під касовим методом – визнання операцій на підставі руху грошових коштів [7].

Також слід звернути увагу на відсутність в законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо доходів і витрат бюджетних установ. Останнє не дозволяє отримувати повну, достовірну та прозору та зіставну інформацію про фінансовий стан держави.

Відзначається також відсутність єдиної облікової політики та вироблення методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності. Для продовження реструктуризації системи бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки та наближення його до міжнародної практики обліку і фінансової звітності необхідно здійснити ряд найважливіших заходів методологічного та інформаційно-консалтингового характеру [9].

Суттєвою проблемою, є запровадження у бюджетних установах автоматизації ведення бухгалтерського обліку та введення електронного документообігу, зокрема, подання електронної звітності. Адже, часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [10].

Вдосконалення шляхом уніфікації вимагає організація фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ й програмне забезпечення ведення обліку та складання звітності. Уніфіковані підходи, єдині бази даних та інформаційні системи нададуть можливість обміну інформацією між суб'єктами державного сектору, Міністерством фінансів та профільними міністерствами України, ДКСУ.

Нова Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі на період до 2025 року, зокрема, має визначити доцільність переходу на цьому етапі на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахувань для операцій з виконання бюджетів. Отже, перехід до методу нарахування веде до ускладнення процесу бухгалтерського обліку, оскільки можливо виникнення такого елементу як суб'єктивізм при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання щодо визначення моменту нарахування доходів, а уникнення суб'єктивізму можливе за рахунок чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Перехід від одного методу до іншого здійснюється

поетапно з використанням проміжного варіанту – модифікованого методу нарахування. Також потрібно враховувати те, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому. Такі заходи в кінцевому підсумку призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

Висновки до розділу III

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є найголовнішою системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Особливими об'єктами обліку державного сектору є доходи, видатки і результати виконання кошторису. Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

Однак в умовах постійних змін бюджетного законодавства та необхідності приведення обліку в державному секторі до міжнародних стандартів виникає багато невирішених проблем, які ставлять нові завдання для наукових досліджень у даній сфері.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ускладнюється кількістю джерел фінансування, а також необхідністю ретельної відповідності здійснених видатків до окремих груп доходів. Бухгалтерський облік доходів і видатків бюджетних установ у зарубіжних країнах також відрізняється методами обліку витрат та напрямками розвитку. Загалом за програмами модернізації та гармонізації обліку країни налагоджують використання методу нарахування або створюють модифікований метод нарахування. Однак значна кількість інших продовжує застосовувати касовий метод, що унеможлиблює всезагальний розвиток обліку видатків у державному секторі.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження щодо обліку доходів і видатків установ державного сектору зроблено такі висновки і пропозиції.

На даний час як в нормативних документах так і в економічній літературі, яка стосується даної проблематики, відсутнє однозначне трактування та єдиний підхід до визначення поняття «державний сектор економіки». Суб'єктами господарювання державного сектора економіки України вважаються суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність вказаних суб'єктів.

Найбільшу питому вагу серед суб'єктів державного сектора становлять бюджетні установи.

Проведене нами дослідження визначень «доходи бюджету» і «видатки бюджету» дозволило систематизувати думки різних вчених. Отже, під доходами бюджету розуміють: кошти (фінансові ресурси); які належать державі; надходять до бюджетів на безповоротній основі; забезпечують виконання державою її функцій. Більшість науковців вважають видатками бюджету кошти або інструменти, використання яких дозволяє забезпечувати виконання державною певних функцій.

Доходи бюджетних установ мають специфічний характер та поділяються на доходи загального і спеціального фондів. Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення (загальний і спеціальний фонди), а з іншого боку – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ: обмінні та необмінні операції.

Зазначимо, що в силу своєї специфіки доходи, грошові кошти та видатки загального та спеціального фонду є досить різними, проте чинним Планом рахунків не передбачені окремі рахунки (субрахунки) для обліку цих

об'єктів, а лише поділ на доходи і витрати за обмінними та необмінними операціями. Для узгодження рахунків з обліку коштів загального та спеціального фонду, а також КЕКВ нами побудовано організаційну схему узгодження рахунків з обліку коштів, доходів, видатків та визначення фінансового результату.

Проведене у роботі дослідження свідчить про існуючі розбіжності між вимогами МСБОДС і діючими НП(С)БОДС України. У результаті аналізу було встановлено часткову невідповідність вимог української системи до обліку та звітності в державному секторі та МСБОДС. Найбільш суттєві відмінності стосуються принципів і підходів до ведення обліку, зокрема багато концепцій, які лягли в основу МСБОДС, в Україні не використовуються: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності, відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язаних із різною класифікацією доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСБОДС. Крім цього, в суб'єктів державного сектору відсутня можливість вибору способів і методів обліку, використання професійного судження під час оцінки доходів і витрат, включення додаткових статей у встановлені форми звітності та виключення для них несуттєвих.

При формуванні понятійного апарату з питань обліку доходів суб'єктів державного сектору важливо враховувати те, що діяльність бюджетної установи спрямована на використання економічних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених суспільством, і не передбачає отримання прибутку. З огляду на викладене та з метою врахування особливостей діяльності суб'єктів державного сектору вважаємо за необхідне уточнити в НП(С)БОДС визначення терміна “доходи суб'єктів державного сектору”.

Визнання доходів у розмірі видатків звітного періоду є характерною ознакою цільового фінансування, що виключає отримання прибутку.

Сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й про ті, що пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів у майбутньому (що, безперечно, сприятиме обґрунтованому прийняттю економічних рішень її користувачами). Задля підвищення рівня управління в державних установах через реформування системи бухгалтерського обліку необхідно перейти до нового етапу – формування систем вимірювання результативності, що є не тільки механізмом запобігання і доведення інформації до громадськості, але і являє собою основу для формування сучасних моделей управління. Застосування принципу нарахування дасть змогу відображувати доходи та видатки в міру виникнення або споживання економічних вигід, що дає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриває можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, та сприяє розширенню управлінських можливостей установи.

Розроблена Міністерством фінансів Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року має вирішальне значення для подальшого підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Втілення в життя положень Стратегії дозволить створити до 2025 року єдиний інформаційний простір в бухгалтерського обліку у державному секторі, що удосконалити управління державними фінансами, стратегічним бюджетним плануванням на середньостроковий та довгостроковий періоди, системою контролю за процесом виконання бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова О. В. Проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі в умовах модернізації / Акімова О. В., Гаврилюк Л. О. – Научный Вестник ДГМА. – № 2 (23Е). – 2017. – С. 128-132.
2. Амбарчян М. С. Методика обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів / М. С. Амбарчян // Економічний форум. - 2016. - № 3. - С. 299-304. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2016_3_46.
3. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
4. Артус М. М. Бюджетна система України: навч. посіб. / М. М. Артус, Н. М. Хижа. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 220 с.
5. Бабенко Л. В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах [Електронний ресурс] / Л. В. Бабенко, О. О. Яременко. – Режим доступу: https://www.google.ru/url?s=web&cd=1&ved=0ahUKEN-Fvamsue_2012_1_19.pdf
6. Бабич Т. С. Макрофінансове бюджетування: навч. посіб. / Т. С. Бабич, Т. В. Жибер; за наук. ред. В. М. Федосова. – К.: КНЕУ, 2011. – 311 с.
7. Березовська С. В. Контрольні повноваження рахункової палати України у сфері фінансової діяльності органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / С. В. Березовська // Наше право. – 2014. – № 1. – С. 160-164. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nashp_2014_1_29.pdf28
8. Болюх М. А., Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб./ Болюх М. А., Заросило А. П. – К.: КНЕУ, 2008. – 344 с.
9. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В.Г. Бугаєнко // Економіст. – 2010. – №1. – С.24-28.
10. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова; за заг. ред. М.Г. Михайлова. – К.: ЦУЛ, 2011. – 384 с.

11. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
12. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / [Панкевич Л. В., Зварич М. А., Могиляк П. Я., Хомічак Б. І.]. – К.: Знання, 2006. – 293 с.
13. Бюджетний менеджмент: підруч. / [Федосов В. М., Опарін В. М., Сафонова Л. Д. та ін.]; за заг. ред. В. М. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
14. Верещагіна О.С. Засоби правового забезпечення економічної конкуренції в державному секторі економіки України / О.С. Верещагіна // Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – 2013. – № 4 (15). – С. 211-218
15. Верига Ю.А., Облік у бюджетних установах [Текст]: навч.посіб./ Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, О.В. Атюх, Н.О. Кулявець, А.І. Мілька, – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 592 с.
16. Голубінка Ю.М. Економічний зміст категорії суб'єкт господарювання державного сектору економіки [Електронний ресурс] / Ю. М. Голубінка // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(1). – С. 230-236. – Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(1\)__34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(1)__34.pdf)
17. Господарський кодекс від 16.01.2003, № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
18. Гевлич Л.Л. Наявні результати та перспективи подальшого реформування вітчизняного бюджетного обліку / Л.Л. Гевлич, І.І. Гевлич // Финансы, учет, банки. – 2014. – № 1 (20). –С. 84–91.
19. Горковенко І. В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: стан та перспективи реформування [Електронний ресурс] / І. В. Горковенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Випуск №9 (Ч.2). – 2014. – С. 176 – 179. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/92.pdf
20. Грицак Н. Ю. Оновлені позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України / Н. Ю. Грицак, С. Г. Мельничук // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип.2 (26). – С. 190-204.

21. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / за заг. ред. проф. Р.Т. Джоги [Джога Р.Т., Свірко С.В. Сінельник Л.М.,]. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
22. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
23. Длугопольський О.В. Теорія економіки державного сектора: навч. посібн. / О.В. Длугопольський. – К.: Вид. дім. Професіонал, 2007. – 592 с.
24. Дригваль С. А. Організація контролю за виконанням місцевого бюджету [Електронний ресурс] / С. А. Дригваль // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 140-142. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2013_12_63.pdf
25. Економічна енциклопедія [Текст]: у 3 т. / гол. ред. Б. Д. Гаврилишин. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 3: / (В.Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний, О.А. Устенко, О. І. Амоша, Л. К. Безчасний та ін.) відп. ред. С. В. Мочерний. – К.; Т.: [б. в.], 2002. – 952 с., с. 342
26. Енциклопедія економічної конкуренції / [укладачі: Р. Б. Примуш, А. Ф. Кармаліта, Т. Ю. Степанова, О. М. Чучвера, В. В. Луцюк, О. А. Андрійчук]; за заг. ред. В. М. Олуйка. – Хмельницький: Вид-во «Поліграфіст-2», 2011. – 240 с., с. 28
27. Єщенко П. С. Нова модель держави / П. С. Єщенко, Б. Є. Кваснюк, О.А. Бірюков. – Слов'янськ, 2002. – 144 с.
28. Єщенко П. С. Сучасна економіка: навч. посіб. / П. С. Єщенко, Ю. І. Палкій. – К., 2005. – 325 с.
29. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
30. Заросило, А. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів [Текст] / Аркадій Заросило // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн. - 2017. - Вип. 3-4. – С. 95-104.

31. Зубілевич С. Я. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження / С. Я. Зубілевич, Н. М. Позняковська // Вісник НУВГП. Економіка : зб. наук. праць. – Рівне : НУВГП, 2016. – Вип. 2(74). – С. 61–72.

32. Зорій Н.М. Контроль в бюджетній сфері / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. –160 с.

33. Игнатенко Н. Н. Развитие системы бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных организациях в соответствии с международными стандартами / Н. Н. Игнатенко // Економіка та держава. – Київ, 2017. – № 4. – С. 21–23.

34. Каплун О. А., Яцишин С. Р. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ. Випуск 15. – Тернопіль : Економічна думка, 2006 р. – С. 282-284.

34. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики. — 2017. – Випуск 7 (23). – С. 106–117.

35. Кладницька Т. А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – № 6. – Т 1. – С. 156–159.

36. Класифікація інституційних секторів економіки України, прийнято та надано чинності наказом Держкомстату України від 18 квітня 2005 р. № 96

37. Клець Л.Є. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник / Л.Є. Клець. – К.: ЦУЛ, 2007. – 640 с.

38. Котова С.С. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 37 – 45.

39. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній обліковій політиці // Бухгалтерський облік. – 2010. – № 28. – С. 6 – 7.

40. Кукса І.М. Удосконалення управління бюджетними ресурсами органами державного казначейства / І.М. Кукса, Н.В.Синько // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – № 17 (171). – 2011. – С.213 – 217.

41. Кучеренко В. Р. Основы государственного регулирования экономики: уч. пособ. / В. Р. Кучеренко, В. А. Карпов, Е. А. Кузнецов. – Одесса: Астропринт, 2001. – 160 с.

42. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361–369.

43. Левчук, Н. Організація складання звітності бюджетними установами / Надія Левчук, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 79-82. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17249>

44. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / В.І. Лемішовський. – Львів: «Інтелект -Захід», 2007. – 1104 с.

44. Лучко М. Р. Інституційний підхід до проблеми організації бухгалтерського обліку та її концептуальні основи / Лучко М. Р., Рожелюк В. М., Хорунжак Н. М. // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2018. - Том 4, № 27. – С. 231-241. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v4i27.154199>

45. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

46. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2).– С. 39-42. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1\(2\)__10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1(2)__10).

47. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід / Accounting: fuctional approach (англ.) // Незалежний аудитор. – 2016. – № 17 (III). – С.7-12.

48. Модернізація суспільного сектора економіки в умовах глобальних змін: монографія (А. Ф. Мельник, Г. Л. Монастирський, Т. Л. Желюк, А.Ю. Жуковська, А. Ю. Васіна, О. В. Другопольський, Л. А. Лаврів, О. Ф. Овсянюк-Бердадіна, Н.В. Ціщик, О.З. Апостолюк, Ю.А. Богач) / за ред. д-ра екон. н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка». – 2009. – 528 с.

49. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 217-221. - Режим доступу:

50. Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/zvitnist/metodologichni-rozjasnennya-problemnih-pitan-skladannya-ta-podannya/>

51. Методика визначення частки державного сектору у складі економіки: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1466 від 20.12.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

55. Откаленко О. М. Актуальні проблеми контролю за здійсненням обліково-аналітичних процедур при завершенні бюджетного року [Електронний ресурс] / О. М. Откаленко // Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент. –

2012. – Вип. 9(2). – С. 376-388. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9\(2\)__54.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9(2)__54.pdf)

56. Офіційний веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/23608>.

57. Перчук, О. В. Удосконалення обліку доходів та видатків органів державного сектору / О.В. Перчук. - 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ephsheir.phdpu.edu.ua:8081/xmlui/handle/8989898989/2569>

58. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. 3.

59. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудн. 2015 р. №1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

60. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудн. 2010 р. №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#n17>

61. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України №1203 від 31 грудн. 2013 р.: за станом на 29 грудн. 2015 р. №1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

62. Про затвердження порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.17 р. № 307. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

63. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України

№1407 від 24.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>

64. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>

65. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>.

66. Положення про єдиний казначейський рахунок, затверджено наказом Державного казначейства України від 26.06.2002, № 122 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

67. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

68. Порядок відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державної казначейської служби України, затверджено наказом Державної казначейської служби України від 27.12.2013, № 217 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

69. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012, № 758 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

70. Ростоцька, О. Форми бюджетного фінансування / Ольга Ростоцька, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 16-19. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17246>

71. Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації: Лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851

72. Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: навч. - метод. посіб. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2000. – 185 с.95

72. Свірко С. В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / Свірко С. В., Фаріон А. І. Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – 2012 – №2 (IV). – С. 36-42

73. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип. 1.

74. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. В. Сисюк // Вісник львівської комерційної академії. Серія: економічна. – 2014. – вип. 44. – С. 51–55.

75. Ставицький О. В. Правові засади здійснення антимонопольно-конкурентної політики в державному секторі економіки / О. В. Ставицький // Економіка та право. – 2013. – № 2. – С. 74-80.

76. Ставровский Е. О формировании государственного сектора экономики / Е.Ставровский // Экономика Украины. – 1999. – № 7. – С. 12–19.

77. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>

78. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16/conv/print1445330156593110>.

79. Тенюх З.І. Методичні підходи до визначення масштабів державного сектору економіки / З.І. Тенюх // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.13. – С. 320-327

80. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ: навч. посібник. 2-ге вид., допов. і переробл. – К.: КНЕУ, 2005. – 548 с.

81. Ткаченко І. В. Цільове фінансування: податково-бухгалтерські аспекти [Електронний ресурс] / І. В. Ткаченко // Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського. – Випуск 6/2011 (71). – Ч.1. – С. 223 – 226. – Режим доступу: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1\(71\)/223.pdf](http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1(71)/223.pdf)

82. Фартушинська, Л. І. Інформаційні технології обліку та контролю в системі казначейської служби [Текст] / Л. І. Фартушинська, С. Р. Яцишин // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 309-312.

83. Хорунжак Н.М. Проблеми розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері / В.В. Сопко, Н.М. Хорунжак // Вісник НУВГП. Економіка. – 2014. – вип. 1 (65). – С. 259–266.

84. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. - Мукачево, 2017. - С. 827-831. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf.

85. Хаблюк, Оксана. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи [Текст] / Оксана Хаблюк, Світлана Яцишин // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2010. - Ч. II. - С. 101-106.

86. Чугунов І. Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку: [монографія] / І.Я. Чугунов – К.: НІОС, 2003. – 488 с.

87. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

88. Юрій С.І. Казначейська система: Підручник / Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 590 с., с. 104

89. Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учеб. для вузов / Европейская комиссия ЕС (Tacis). – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с

90. Яковишина Н.А. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та облік / Яковишина Н.А., Бородій Л.Ю., Хитрук Н.С. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2011/Economics/7_95379.doc.htm

91. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю.Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету.– 2008. – №1(3). – С.174-180.

92. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183.

93. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353.

94 Supriya Guru Public Expenditure: Meaning, Importance, Classification and Other Details [Електронний ресурс]. – Режим доступу

<http://www.yourarticlelibrary.com/economics/public-expenditure-meaning-importance-classification-and-other-details/38100/>.

94. Organisation for Economic Cooperation and Development (1993), *Accounting for what? The value of accrual accounting to the public sector*, PUMA, Paris.

90. Norvald Monsen *Public Sector Accounting: Democratic control of public money by using administrative cameralistics*// Norwegian School of Economics and Business Administration Department of Accounting, Auditing and Law – January 2010.

91. James L. Chan *International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>.

93. Sabrina Bellanca, Loredana Cultrera & Guillaume Vermeylen *Analysis of Public Accounting Systems in the European Union* // *Research in*

94. Salme Nasi, Jukka Pellinen Janne Jarvinen, Tapani Rahko *Developing Public Sector Cost Accounting Systems–Case Finnish Defence Forces*// *Journal of Modern Accounting and Auditing*, February 2011. – Vol. 7. – № 2. – P. 97–110.

95. Adriana Bruno *Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy*// *Open Journal of Accounting*, 2014. – № 3. – P. 38–44

96. Jovanović Tatjana *Should Slovenia Transform the Accounting in Public Sector?* // *International Public Administration Review*, Vol. 13. – № 3–4/2015.

97. Jovanović Tatjana *Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia* // *HKJU – CCPA*. – 2015. – № 15(4). – P. 791–814.

98. Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori *Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape* // *Financial Accountability & Management*, 32(1), February 2016, 0267-4424.

99. *European Union Public Finance* // European Commission - Budget. – 2014. – 5th Edition.

100. Luchko, Mykhaylo. Economy of Ukraine: The analysis of the innovative way of the development. *Economics, Management and Sustainability*, [S.l.], v. 2, n. 2, p. 95-103, dec. 2017. ISSN 2520-6303. Available at: <<http://jems.sciview.net/index.php/jems/article/view/39>>. Date accessed: 30 jan. 2019. doi: <https://doi.org/10.14254/jems.2017.2-2.10>.

101. Luchko, Mykhaylo Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / М. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luchko. – Ternopil: TNEU, 2017. – 232 p.