

**ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ
УСТАНОВ В УМОВАХ ДІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Досліджено методичні аспекти вдосконалення оцінки та діючої системи бухгалтерського обліку господарської діяльності бюджетних установ в умовах впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Ключові слова: Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі, доходи, видатки, оцінка, доходи за обмінними операціями, доходи за необмінними операціями, витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

Т. А. KLADNITSKA
Khmelnytsky National University**IMPROVEMENT OF ACCOUNTING ENTITIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS IN
TERMS OF NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN THE PUBLIC SECTOR**

Investigated methodological aspects of evaluation and improvement of the current system of accounting in the implementation of National Regulations (Standards) accounting in the public sector. The priority areas of accounting reform in public institutions. The necessity of transforming the current accounting system with international requirements. An analysis of the legal instruments of national standards governing registration.

Keywords: national provisions (standards) of accounting in the public sector, valuation of fixed assets, profits, charges, estimation, income from exchange operations, income from non-exchange transaction costs of exchange operations, the costs of non-exchange transactions.

Постановка проблеми. У зв'язку із впровадженням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки було розроблено 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). У 2015 році було введено в дію дев'ять з них. Їх використання надає змогу адаптувати законодавство з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів.

Метою дослідження є розробка методичних аспектів вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку господарської діяльності бюджетних установ в умовах трансформації до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.

Аналіз останніх досліджень. Аналіз літературних джерел свідчить про поглиблення досліджень вчених-обліковців у сфері бюджетного обліку. Проблема впровадження міжнародних стандартів в облікову практику бюджетних установ займаються ряд вчених, зокрема П.Й. Атамас, Є.П. Дедков, О.О. Дорошенко, Т.І. Єфіменко, З.У. Жутова, Є.В. Калюга, І.О. Кондратюк, Л.Г. Ловінська, Д.О. Панков, В.І. Самборський, П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, С.Я. Зубілевич, В.І. Лемішовський, В. Матвєєва, Т.Г. Мельник, П.Г. Петрашко, Т.М. Писаренко, Л.Д. Сафонова, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліна, І.Д. Фаріон, Є.Ю. Шара та інші. Однак, роботи зазначених вчених не висвітлюють в повній мірі питання обліку господарської діяльності бюджетних установ в цілому, а також окремих його об'єктів. За умов впровадження нових стандартів бухгалтерського обліку проведення досліджень у державному секторі є необхідним і першочерговим завданням вчених. Вирішення потребують методологічні і організаційні проблеми, що викликані складними умовами, в яких сьогодні функціонують бюджетні установи України.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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.

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.

Діяльність бюджетних установ тісно пов'язана з функціями, які вони виконують. Класифікацію функцій бюджетних установ визначено функціональною класифікацією видатків [1], яка передбачає фінансування органів державного управління; оборони; громадського порядку, безпеки та судової влади; охорони навколишнього середовища; житлово-комунального господарства; охорони здоров'я; освіти;

духовного та фізичного розвитку; соціального захисту та соціального забезпечення.

Діяльність бюджетних установ досліджували у своїх працях ряд вчених-економістів. Так, колектив вітчизняних авторів (В.Т. Александров, О.І. Ворона, П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, О.О. Чечуліна) класифікують діяльність бюджетних установ за функціональною ознакою та за системою вертикальних зв'язків. К.А. Назарова та Т.А. Кумченко – за галузевою приналежністю та функціями, які вони виконують.

Виходячи з мети створення бюджетної установи, можна зробити висновок, що діяльність бюджетної установи – це сукупність дій системи управління бюджетної установи, спрямованих на використання економічних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених суспільством.

Поняття «господарської діяльності» визначено Господарським кодексом України [2]. Господарська діяльність – це діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, яка спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Використовуючи наведене визначення сформулюємо сутність економічної категорії «господарська діяльність бюджетних установ».

Господарська діяльність бюджетних установ – це стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо по загальному та спеціальному фондах та в цілому в установі. Надання інформації, необхідної для управління господарською діяльністю суб'єктів державного сектору забезпечує бухгалтерський облік.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичних рекомендацій, інших нормативних документів, в порядку, встановленому Міністерством фінансів (таблиця 1).

Таблиця 1

Нормативно-правові акти, що регулюють облік в державному секторі

НП(С)БОДС	Діючі нормативно-правові акти
121 «Основні засоби»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі
122 «Нематеріальні активи»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів в державному секторі
123 «Запаси»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів в державному секторі
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору
127 «Зменшення корисності активів»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів в державному секторі
128 «Зобов'язання»	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ
129 «Вплив змін валютних курсів»	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ
132 «Виплати працівникам»	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ
133 «Фінансові інвестиції»	Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ

Важливе місце в системі управління господарською діяльністю суб'єктів господарювання займає оцінка. Аналіз останніх публікацій свідчить про значний інтерес вчених-обліковців до проблем оцінки в державному секторі. Зокрема, оцінку в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ досліджували такі вчені, як Дорошенко О.О., Єфіменко Т.І., Калюга Є.В., Кондратюк І.О., Куценко О.П., Левицька С.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І. та ряд інших.

Значна увага до питань оцінки у бюджетній сфері приділяється і на державному рівні. Зокрема, оцінка розглядається у таких НП(С)БОДС, як 121 «Основні засоби»; 122 «Нематеріальні активи»; 123 «Запаси»; 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»; 128 «Зобов'язання»; 133 «Фінансові інвестиції», а також у ряді Методичних рекомендацій та Положень (таблиця 1).

Методика оцінки активів представлена у таблиці 2.

Первісна вартість придбаних активів включає такі витрати: суми, що сплачують постачальникам та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на активи; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням), якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); витрати зі страхування ризиків доставки; витрати на

транспортування, доведення до стану, придатного для використання у запланованих цілях (монтаж, налагодження тощо); інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активів. Первісна вартість об'єктів може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, страхування, встановлення тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Таблиця 2

Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС

Види оцінки	Характеристика
Основні засоби	
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Первісна вартість	Історична (фактична) вартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченого зносу
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Переоцінена вартість	Вартість активів після їх переоцінки
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Умовна вартість	Використовується у разі відсутності активного ринку до активів, що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо)
Нематеріальні активи	
Первісна вартість	Вартість придбання у разі придбання за плату або собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення)
Справедлива вартість	Вартість отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)
Переоцінена вартість	Вартість після проведення переоцінки. За даною вартістю також оцінюють нематеріальні активи у разі їх отримання без оплати від суб'єктів державного сектору
Залишкова вартість	Вартість, за якою активи обліковують у балансі. За даною вартістю також оцінюють нематеріальні активи у разі їх отримання в результаті обміну на інший актив
Запаси	
При надходженні та на дату балансу	
Первісна вартість	Вартість придбання запасів або виробнича собівартість їх виготовлення
Чиста вартість реалізації	Використовується для відображення вартості запасів у балансі, якщо на дату балансу ціна запасів знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду
Балансова вартість	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
Відновлювальна вартість	Сучасна собівартість придбання
Справедлива вартість	Виникає якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість з подальшим коригуванням до первісної вартості
При вибутті	
Ідентифікована собівартість	Використовується у разі відпуску запасів для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також для запасів, які не замінюють один одного
Середньозважена собівартість	Визначається щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду і одержаних у звітному періоді
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Метод базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору, тобто запаси, які першими відпускаються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Зобов'язання оцінюють за сумою погашення, тобто сумою грошових коштів, які будуть сплачені для їх погашення з урахуванням особливостей бюджетного обліку.

Варто зазначити, що до прийняття НП(С)БОДС оцінка здійснювалась за первісною, балансовою, відновлювальною та справедливою вартістю. Оцінка за первісною вартістю передбачала визначення собівартості активів за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення. Балансовою

вартістю вважалась вартість за якою активи обліковувались у балансі. Відновлювальною вартістю первісна вартість змінена після переоцінки. Справедлива вартість стосувалась оцінки запасів, одержаних установою безоплатно. Саме НП(С)БОДС внесли суттєві корективи до оцінки активів.

Отже, аналіз представлених підходів до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку з впровадженням НП(С)БОДС в облікову практику бюджетних установ свідчить про розширення видів вартості та їх змісту на всіх етапах руху об'єктів обліку.

В системі обліку господарської діяльності бюджетних установ значне місце посідає облік доходів та видатків.

Доходи бюджетних установ різні автори трактують по різному. Однак, будь-яке визначення зводиться до того, що 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 [3]. Лемішовський В.І. вважає, що діяльність установ фінансується за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, які надаються на безповоротній основі [4]. Свірко С.В. зазначає, що доходи бюджетних установ – грошові кошти, що отримуються від держави, для виконання кошторису доходів і видатків [5]. 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 [6].

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 [7].

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.

Проводячи оцінку доходів за Національними стандартами потрібно пам'ятати, що дохід від обмінних операцій відображається в обліку за вартістю активів, які була отримані або підлягають отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Інші доходи за обмінними операціями (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу. Отриманий у результаті необмінної операції дохід оцінюється за фактичною вартістю отриманих надходжень; у разі якщо фактичну вартість не можна встановити – за справедливою вартістю. Сума зобов'язань, обумовлена необмінною операцією вираховується.

Питання економічної сутності видатків, досліджувалось в працях багатьох вчених. Систематизацію поглядів дослідників щодо сутності поняття «видатки» наведено в таблиці 3.

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. 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 методику 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.

Таблиця 3

Сутність поняття «видатки»

Автор	Визначення
Бюджетний кодекс України	Видатки – кошти, що спрямовуються на здійснення програм і заходів, передбачених законом про Державний бюджет (за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надмірно сплачених до бюджету сум) [8]
Шара Є.Ю.	Видатки – державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми) [9].
Джога Р.Т.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги [10].
Атамас П.Й.	Під видатками розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом — головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів [11].
Александров В.Т.	Видатки — один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [12].
Лондаренко О.О.	Видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [13].

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 [14].

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 (курсіві 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. 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).

Висновки. Нагальна потреба в сучасних умовах – реформування державного сектору економіки. Реформування передбачає також зміни у методиці обліку, впровадженні управлінського обліку, трансформації бухгалтерського обліку України до міжнародної практики. Саме тому у державному секторі України запроваджені Національні положення бухгалтерського обліку, оновлений План рахунків, змінена бухгалтерська термінологія бюджетного обліку та методика обліку щодо окремих об'єктів.

Переваги модернізації бухгалтерського обліку у бюджетній сфері дозволять забезпечити прозорість облікових процесів, достовірність бухгалтерської звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі; встановити уніфіковані вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищити відповідальність керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; підвищити рівень прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Подальші дослідження будуть направлені на формування нових підходів до оцінки об'єктів

бухгалтерського обліку установ, вивчення можливостей вдосконалення Плану рахунків та методики розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до вимог НП(С)БОДС.

Література

1. Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету [Електронний ресурс] : наказ : [затв. Мін-вом фінансів України 14.01.2011 р. № 11; станом на 28.12.2012 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Spravochniki/funkc_vidat_kredit.aspx.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003 № 436-4 р.; станом на 20.09.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. 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.
4. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / В. І. Лемішовський. – Львів : «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
5. Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях : навч.-метод. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2000. – 185 с.
6. МСБОДС. Стандарти 1–18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
7. НП(С)БОДС 124 «Доходи» [Електронний ресурс] : наказ : [затв. Мін-вом фінансів України 24.12.2010 р. № 1629; станом на 20.12.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.
8. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верховною Радою України 08.07.2010 № 436-4 р.; станом на 26.11.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посібник / Є. Ю. Шара. – К. : «Центр учбової літератури», 2011. – 448 с.
10. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2004. – 483 с.
11. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
12. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навч. посібник / В. Т. Александров. – К. : АВТ лтд, 2004. – 387 с.
13. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.
14. НП(С)БОДС 135 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ : [затв. Мін-вом фінансів України 18.05.2012 р. № 568; станом на 22.12.2015 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.

Надійшла 10.12.2015; рецензент: д. е. н. Войнаренко М. П.