

## Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

*Опрацьовано теоретичні питання бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. На розвиток найбільш потужної складової вказаної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку розвинуто предметну сферу бухгалтерського обліку бюджетних установ в контексті їх об'єктного складу з позиції: економічної теорії (виділено як об'єкти бухгалтерського обліку вказаних суб'єктів господарювання господарські засоби, джерела їх утворення та фінансово-бюджетні й господарські процеси); загальної теорії бухгалтерського обліку (виділено як об'єкти бухгалтерського обліку вказаних суб'єктів господарювання їх майно, зобов'язання та операції, що вони здійснюють в процесі своєї фінансово-бюджетної та господарської діяльності); балансової поелементної структури бухгалтерського обліку (виділено як об'єкти бухгалтерського обліку вказаних суб'єктів господарювання активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, факти фінансово-бюджетної та господарської діяльності), з наданням характеристики кожного з компонентів.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; сектор загального державного управління; бюджетні установи; предмет бухгалтерського обліку; об'єкти бухгалтерського обліку; фінансово-бюджетна діяльність; господарська діяльність.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.** Бухгалтерський облік у секторі загального державного управління України перебуває на стадії бурхливого розвитку, спричиненого детермінантами як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. Відправним моментом цього процесу стало прийняття Постанови Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.» [27]. У наслідок її реалізації надзвичайно потужних змін зазнали питання методології та методики бухгалтерського обліку суб'єктів даного сектору за незначного опрацювання теоретичних (за виключенням термінологічних) та організаційних (за виключенням бюджетних установ) позицій. Зважаючи на потужність сегменту бюджетних установ в сукупності суб'єктів сектору загального державного управління (близько 54 тис. [16]), важливість та значущість питань теоретичного кластеру відповідної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку в умовах подальшого активного розвитку його практики вкрай актуальним вбачається розгляд проблем ідентифікації предметної сфери та об'єктного складу бухгалтерського обліку бюджетних установ.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питаннями реформування бюджетного обліку та висвітлення його аспектів в спеціалізованій науковій літературі у різні часи переймалися такі вітчизняні вчені-обліковці, як: В.С. Амбарчан [2], М.С. Амбарчян [3], Л.В. Гізатуліна [6], О.О. Дорошенко [8], Р.Т. Джога [14], Є.В. Калюга [1, 6, 15], О.О. Канцуров [9], І.О. Кондратюк [8], О.П. Куценко [15], Т.В. Ларікова [20], С.О. Левицька [15], Л.Г. Ловінська [1, 6, 9, 15], Т.П. Остапчук [5], Л.М. Сінельник [14], Н.І. Сушко [1, 6, 15], І.Д. Фаріон [10], О.О. Чечуліна [6, 15] та інші. Втім, теоретичні позиції бухгалтерського обліку, виконання кошторису, не набули належної глибини звучання та акценту в зазначених та інших працях.

**Мета дослідження.** Дослідити та розвинути предметну сферу та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в сегменті бюджетних установ.

**Викладення основного матеріалу.** Бухгалтерський облік в бюджетних установах як невід'ємна складова системи-процесу управління вказаними суб'єктами господарювання виконує в межах останнього важливу та незамінну роль через математично-грошову інтерпретацію явищ та процесів їх господарського життя. Вочевидь, суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступають власне бюджетні установи, які, відповідно до ст.2 Бюджетного кодексу України являють собою органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [12].

Формально, згідно з законами України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в контексті положень Бюджетного кодексу України, бухгалтерський облік в бюджетних установах являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність бюджетних установ із виконання кошторису – їх основного фінансового планового документу – зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [12, 22]; до внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації бухгалтерського обліку бюджетних установ належать

органи Державної казначейської служби, головні розпорядники бюджетних коштів, фонди державного соціального страхування, органи Державної фіскальної служби, адміністрація бюджетних установ та управління різних рівнів, працівники бюджетних установ, підприємства, організації та установи, що виступають дебіторами або кредиторами вказаних суб'єктів господарювання, а також фізичні та юридичні особи – споживачі послуг бюджетних установ.

Таке визначення дозволяє стверджувати, що метою бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступає власне забезпечення виконання кошторису, а також надання повної, достовірної, неупередженої інформації про: фінансовий стан, результати виконання кошторису зокрема та діяльності в цілому, рух грошових коштів. Отже, предметна область бухгалтерського обліку в бюджетних установах або синонімічного бухгалтерського обліку виконання кошторису окреслюється діяльністю бюджетних установ у процесі останнього, а саме фінансово-бюджетною і господарською діяльністю.

Фінансово-бюджетна діяльність бюджетних установ являє собою сукупність дій в сфері фінансів щодо цільового покриття видатків/витрат відповідними доходами в процесі виконання закріплених державою за ними функцій. Механізм фінансового забезпечення реалізації завдань бюджетних установ згідно з їх функціональним призначенням та досягнення запланованих результатів передбачає участь останніх в бюджетному процесі (згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства), в межах якого вказаним суб'єктам, перш за все, встановлюються, повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до бюджетних призначень [12].

В якості учасників бюджетного процесу (ст. 19 Бюджетного кодексу України), бюджетні установи вступають у зовнішні фінансово-бюджетні відносини з іншими його суб'єктами, які сукупно ідентифікуються як розпорядники бюджетних коштів. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів відповідно до ст. 22 Бюджетного кодексу України поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня [12].

Головні розпорядники бюджетних коштів являють собою бюджетні установи в особі їх керівників, що отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень (табл. 1) [12].

Таблиця 1

## Функції Головних розпорядників бюджетних коштів

<b>Головні розпорядники бюджетних коштів:</b>
розробляють плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів))
організують та забезпечують на підставі плану діяльності та індикативних прогностичних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подають їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу)
отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет)
приймають рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань
затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством
розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами
розробляють та затверджують паспорти бюджетних програм і складають звіти про їх виконання, здійснюють аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі)
здійснюють управління бюджетними коштами у межах встановлених їм бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі
здійснюють контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії
здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів
забезпечують організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової та бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством
забезпечують доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу України

Розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі її керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету [12]; розпорядники бюджетних коштів можуть уповноважити одержувача бюджетних коштів (суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи) на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань.

Як учасники бюджетного процесу бюджетні установи здійснюють, згідно з субординаційним статусом, певні визначені бюджетним законодавством кроки на всіх стадіях бюджетного процесу, а саме:

1) складання проектів бюджетів (через планування фінансово-бюджетної й господарської діяльності та формалізацію його результатів у вигляді планово-фінансової документації);

2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (шляхом обґрунтування показників планово-фінансової документації);

3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (виконанням кошторисів бюджетних установ, як складових бюджетів відповідного рівня);

4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього (веденням бухгалтерського обліку, заключним етапом якого виступає підготовка та подання бухгалтерської звітності бюджетних установ).

У контексті вказаного вище, процес управління фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ як розпорядників коштів набуває такого вигляду (рис. 1).



Рис. 1. Схема управління фінансово-господарською діяльністю розпорядників коштів за бюджетною субординацією

Як учасники бюджетного процесу бюджетні установи включені в бюджетну систему України (відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права), яка побудована за такими принципами (рис. 2) [12]. Вочевидь, вказані принципи мають вплив на формування власне загального механізму фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів виступаючи, фактично, її базовими основами. Розглянемо іншу складову такого механізму, а саме: господарську діяльність бюджетних установ.



Рис. 2. Бюджетна система України і принципи її побудови

Термін господарської діяльності однозначно тлумачиться Господарським кодексом, ст. 3 якого закріплює ідентифікацію господарської діяльності як діяльності суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, що спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність, а також розподіл її на підприємницьку (з метою одержання прибутку) та некомерційну (без мети одержання прибутку) [13]. Таке визначення дещо применшує роль бюджетних установ у процесі суспільного виробництва, оскільки традиційно вказані суб'єкти господарювання належали до невиробничої сфери. Втім, за всіма ознаками бюджетні установи є виробниками специфічного нематеріального продукту у вигляді послуг та робіт, що, безумовно, мають вартісний вимір, який модифікується як у певний обсяг фінансового забезпечення з відповідного бюджету, так і у ціну продукту. Отже, бюджетні установи є повноправними суб'єктами господарської діяльності в сфері нематеріального виробництва, діяльність яких має некомерційний характер.

Поняття господарської діяльності деталізується також через сукупність господарських відносин, які, в цілому, можуть бути розподілені на:

- господарсько-виробничі (майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності);
- організаційно-господарські (відносини, що складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю);
- внутрішньогосподарські (відносини, що складаються між структурними підрозділами суб'єкта господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділами).

Важливим положенням вітчизняного законодавства в сфері господарювання виступає закріплене формальне усунення держави, органів державної влади, органів місцевого самоврядування від безпосередньої участі в господарській діяльності. Так, згідно з ст. 8 Господарського кодексу України держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання [13]. Їх рішення з фінансово-бюджетних питань, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів, а також з адміністративних та інших відносин управління, крім організаційно-господарських, в яких орган державної влади або орган місцевого самоврядування є суб'єктом, наділеним господарською компетенцією, приймаються від імені цього органу і в межах його владних повноважень. Господарська компетенція органів державної влади та органів місцевого самоврядування реалізується від імені відповідної державної чи комунальної установи. Безпосередня участь держави, органів державної влади та органів місцевого самоврядування у господарській діяльності може здійснюватися лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та її законами.

Вивчення сукупності складових господарського життя бюджетних установ дозволяє сформувати такі особливості їх господарської діяльності, які проявляються як на макро-, так і макрорівні [7, 12, 13, 19, 21, 28, 29]:

1) вона є різноплановою (на сьогодні в Україні налічується близько 54 тис. бюджетних установ сфера функціональної діяльності яких досить різноманітна; до складу бюджетних установ входять такі органи влади та установи як міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури тощо, а також установи освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, дитячі музичні школи, музеї, бібліотеки, наукові організації, установи фізкультури і спорту, соціальні фонди і служби та інші бюджетні установи);

2) її варто розглядати не стільки в економічному, а перед усім в соціально-політичному аспекті (оскільки бюджетні установи покликані виконувати державні функції: захисту суверенітету і територіальної цілісності (ст. 17 Конституції України), забезпечення правового порядку (ст. 19 Конституції України), захисту життя людини (ст. 27 Конституції України), соціального захисту громадян (ст. 46 Конституції України), охорону здоров'я (ст. 49 Конституції України), освіти (ст. 53 Конституції України), забезпечення літературної, художньої, наукової та технічної творчості (ст. 54 Конституції України), здійснення правової допомоги (ст. 59 Конституції України) і, нарешті, усього комплексу функцій держави через систему законодавчої, виконавчої та судової влади (ст. 6 Конституції України);

3) вона полягає у наданні послуг відповідного галузевого спрямування (як специфічний результат її здійснення, що за своєю економічною сутністю являє собою особливу споживну вартість, корисну як конкретну діяльність, покликану задовольнити суспільні та особисті потреби, послуги бюджетних установ мають такі ознаки і такий вплив на весь економічний механізм даних суб'єктів господарювання: послуги є продуктом нематеріального виробництва, а отже мають нематеріальну природу формопрояву; послуги мають адресний характер і є невіддільними від джерела надання – людини; послуги мають індивідуальний (не серійний) характер, що має схильність до зміни; послуги неможливо: робити «про запас», транспортувати (транспортування послуги можливе лише як зміна місця перебування виконавця),

споживати в більшій, аніж потрібно, кількості (ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва визначає необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на певні види діяльності));

4) оскільки господарська діяльність бюджетних установ реалізується у сфері нематеріального виробництва, в її межах найчастіше відбувається збіг двох фаз руху та реалізації кінцевого продукту – послуги, тобто традиційна схема «виробництво – розподіл – обмін – споживання» набуває скороченого вигляду, а саме: «виробництво — споживання»; це, в свою чергу, спричиняє необхідність прямого адресного контакту «виробника» та «споживача» послуг;

5) в її полі фактично відсутнє поняття «брак» у традиційному його розумінні, а отже і оцінка від'ємного результату (оскільки послуга є нематеріальним результатом, важко оцінити вартість неякісної послуги; в науковій сфері в цілому негативний результат не класифікується як неякісно виконана робота, розробка, тому що в науці негативний результат є теж результатом);

б) вона будується на засадах неприбутковості (п. 12 ст. 2 Бюджетного кодексу України), оскільки вказані суб'єкти господарювання повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (згідно зі ст. 14.1.121 Податкового кодексу України неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств, оскільки одночасно відповідають таким вимогам ст. 133.4 Податкового кодексу України: вони утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; їх установчі документи (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб; установчі документи яких (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення); доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямків діяльності, визначених її установчими документами);

7) вона здійснюється за допомогою використання майна, яке знаходиться в бюджетних установах на правах оперативного управління (ст. 22, 24 Господарського кодексу України) (згідно зі ст.137 Господарського кодексу України правом оперативного управління визнається речове право суб'єкта господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених Господарським кодексом, іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом), при цьому останній здійснює контроль за використанням і збереженням переданого в оперативне управління майна безпосередньо або через уповноважений ним орган і має право вилучати у суб'єкта господарювання надлишкове майно, а також майно, що не використовується, та майно, що використовується ним не за призначенням;

8) в цілому, її фінансові показники регламентуються кошторисом – їх основним планово фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (п. 30 ст. 2 Бюджетного кодексу України).

9) її некомерційний характер робить неможливим, відповідно до ст. 209 Господарського кодексу України, визнання бюджетних установ в якості суб'єктів банкрутства, а тому щодо вказаних суб'єктів господарювання автоматично не діє механізм банкрутства (банкрутством вважається нездатність боржника відновити свою платоспроможність та задовольнити визнані судом вимоги кредиторів інакше як через застосування визначеної судом ліквідаційної процедури, яка передбачає, згідно зі ст. 212 послідовність таких процедур: розпорядження майном боржника; мирова угода; санація (відновлення платоспроможності) боржника; ліквідація банкрута).

Наведені ознаки та особливості фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ визначають загальні завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису, які полягають у забезпеченні:

- контролю за виконання кошторису бюджетних установ;
- повноти і достовірності відображення всіх їх господарських операцій;
- збереження та ефективності використання майна бюджетних установ;
- цільового використання бюджетних коштів;

- дотримання суворого режиму економії та досягнення максимального результату під час використанні бюджетних коштів;

На основі опрацювання різноманітних підходів до визначення предмету бухгалтерського обліку [4, 5, 17, 18, 30] пропонується предметну область бухгалтерського обліку бюджетних установ деталізувати через його об'єкти таким чином з точки зору (рис. 3):

- економічної теорії на: господарські засоби, джерела їх утворення та фінансово-бюджетні та господарські процеси;
- загальної теорії бухгалтерського обліку на: майно установ, зобов'язання установ та операції, що вони здійснюють у процесі своєї фінансово-бюджетної та господарської діяльності;
- балансової поелементної структури бухгалтерського обліку на: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, факти фінансово-бюджетної та господарської діяльності;

**Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ з позиції економічної теорії:**

Господарські засоби бюджетних установ являють собою сукупність засобів праці, предметів праці, інших фінансових та матеріальних ресурсів, що утворюються за допомогою відповідних джерел із загального та спеціального фондів установи, необхідні для здійснення відповідної функціональної діяльності. Зважаючи на їх складну структуру, господарські засоби бюджетних установ мають розгалужену класифікацію, яка передбачає виокремлення таких груп (рис. 4): за напрямком розміщення і використання – засоби нематеріального виробництва, засоби обігу, засоби інфраструктурної сфери; за видами діяльності – засоби, що використовуються в: операційній, фінансовій, інвестиційній діяльності; за формою функціонування – нефінансового та фінансового характеру; за характером участі в господарському процесі – необоротні та оборотні засоби; за ступенем ліквідності – ліквідні, малоліквідні, неліквідні засоби; за бюджетним джерелом утворення – за рахунок коштів загального або спеціального фондів.

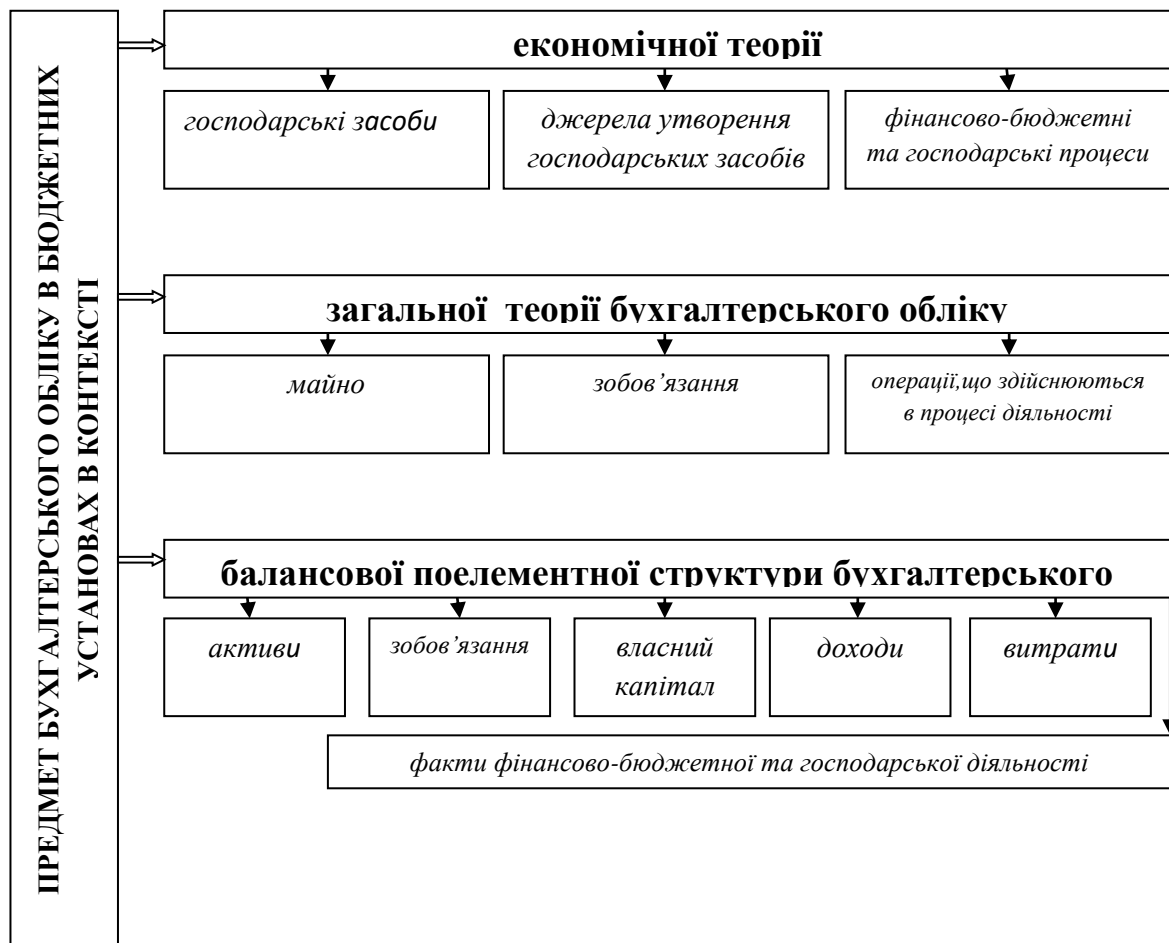


Рис. 3. Площини предметної області бухгалтерського обліку бюджетних установ з пооб'єктною деталізацією

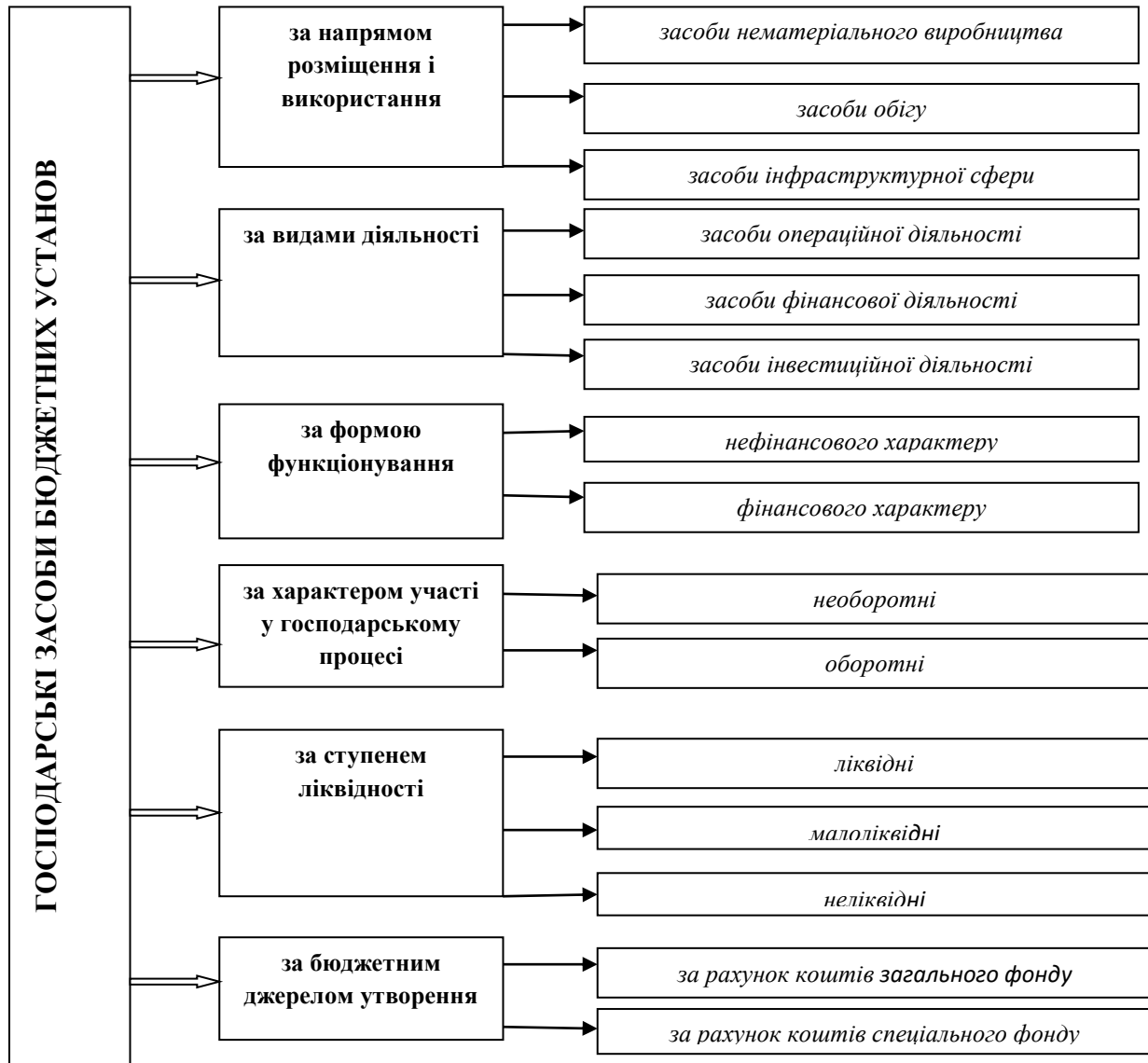


Рис. 4. Класифікація господарських засобів бюджетних установ

Засоби нематеріального виробництва складаються з усіх засобів, що безпосередньо приймають участь власне у процесі надання послуг або виконання робіт; традиційно вони поділяють на засоби праці та предмети праці. Засоби праці бюджетних установ являють собою речі або їх комплекси, за допомогою суб'єктної дії яких, в межах діяльності вказаних суб'єктів господарювання, створюється кінцевий продукт – послуга або робота. Ознаками засобів праці є: їх довгострокове використання в процесі нематеріального виробництва, умовні або прямі дії на предмети праці в процесі нематеріального виробництва, перенесення вартості на новостворений продукт. До них відносяться: земля, будівлі та споруди основного функціонального призначення, дороги, транспортні засоби, устаткування, знаряддя, машини та механізми, інструмент тощо. Предмети праці є речами, через об'єктну видозміну яких здійснюється створення кінцевого продукту нематеріального виробництва. Ознаками предметів праці виступають такі характеристики: одноразове використання та споживання в процесі виробничого циклу нематеріального виробництва, умовна малоцінність, видозміна під впливом праці за допомогою засобів праці. До них належать: матеріали, сировина, інші запаси. Засоби обігу являють собою ресурси, які приймають участь та обслуговують сферу обігу нематеріального виробництва, видозмінюючи свою форму з товарної на грошову і навпаки. До них належать: кінцевий продукт діяльності – послуга або робота, грошові кошти, кошти в розрахунках та інші засоби обігу. Засоби інфраструктурної сфери являють собою засоби, що не приймають активної участі в нематеріальному виробництві або обігу, але є необхідними для створення та забезпечення оптимальних умов життєдіяльності, праці та відпочинку працівників бюджетної сфери. До засобів інфраструктурної сфери варто зарахувати житлові будинки, гуртожитки, готелі, будинки відпочинку, спортивні комплекси, бібліотеки, дитячі садки тощо.



В контексті розподілу діяльності бюджетних установ, згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», на відповідні види, а саме [24]:

- інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;
- фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань;
- операційна діяльність – основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- господарські засоби в залежності від сфери використання поділяються на засоби операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

За формою функціонування господарські засоби варто поділяти на фінансові та нефінансові засоби. Нефінансові засоби являють собою об'єкти господарських засобів бюджетних установ матеріальної та нематеріальної природи, що приносять їм реальні або потенційні економічні вигоди протягом певного періоду в результаті їх використання або зберігання. До них належать: основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо. Фінансові засоби – це об'єкти господарських засобів бюджетних установ, яким протистоять фінансові зобов'язання з боку фізичних та юридичних осіб. До складу фінансових засобів належать гроші, розрахунки, цінні папери, інші фінансові інструменти тощо.

За характером участі у господарському процесі засоби поділяються на оборотні–фінансові засоби/ресурси установи, що споживаються або активно використовуються в процесі нематеріального виробництва впродовж одного операційного циклу – та необоротні–нефінансові засоби установи, що використовуються в процесі фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ впродовж тривалого часу. До перших відносяться: грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, кінцевий продукт діяльності, дебіторська заборгованість тощо; до других: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальне будівництво, довгострокові фінансові інвестиції тощо.

За ступенем ліквідності господарські засоби поділяються на ліквідні, малоліквідні та неліквідні засоби. Перші являють собою такі засоби бюджетних установ, що можуть бути швидко перетворені у грошову форму без істотних втрат своєї поточної (балансової) вартості для своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями; до них належать: грошові кошти, цінні папери, поточні фінансові вкладення, поточна дебіторська заборгованість тощо. Малоліквідні господарські засоби можуть бути конвертовані у засіб платежу без втрат своєї поточної ринкової вартості лише після закінчення значного періоду часу (від півроку і більше); до їх складу входять: запаси сировини і матеріалів; запаси МШП; активи у формі незавершеного виробництва; основні засоби; незавершені капітальні вкладення; устаткування, що призначене для монтажу; нематеріальні активи; довгострокові фінансові вкладення. Неліквідні засоби характеризуються низькою можливістю та ймовірністю їх перетворення на засіб платежу, як то: безнадійна дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, дефіцит виконання кошторису минулих років тощо.

За бюджетним джерелом утворення господарські засоби поділяються на ті, що сформовані за допомогою коштів загального та спеціального фондів бюджетів. Згідно зі ст.13 Бюджетного кодексу України до складу вказаних фондів входять відповідно [12]:

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

- СФ: доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування; видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ); 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); фінансування спеціального фонду бюджету.

Джерела утворення господарських засобів традиційно представлені власними та залученими джерелами коштів. Втім, у бюджетних установах перша група має умовну власну належність, оскільки все майно бюджетних установ, як зазначалося раніше, перебуває у них на правах оперативного управління. З огляду на вище вказане, джерела утворення господарських засобів у бюджетних установах мають бути розподілені на власно-бюджетні та залучені кошти, при цьому до перших варто зарахувати внесений капітал, цільове фінансування, фінансові результати та доходи; до других – кредити, інші позичкові кошти, інші зобов'язання та розрахунки. В контексті перерахованих складових джерел утворення господарських засобів бюджетних установ доречно визначити їх короткі характеристики, а саме:

- внесений капітал – капітал бюджетних установ, сформованих за відповідними рішеннями їх органів управління;
- цільове фінансування – фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо;
- фінансовий результат – результат виконання кошторису;
- доходи – доходи за обмінними та необмінними операціями бюджетних установ;
- кредити – позики у грошовій формі на умовах повернення, що надають банки бюджетним установам;
- інші позичкові кошти – інші позики, одержані бюджетними установами відповідно до законодавства, а також кошти, отримані від випуску та розповсюдження цінних паперів;
- інші зобов'язання та розрахунки – фактично кредиторська заборгованість бюджетних установ, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої призведе до зменшення ресурсів бюджетної установи.

Фінансово-бюджетні та господарські процеси бюджетних установ, у контексті ідентифікації бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів в межах загального бюджетного процесу країни, логічно взаємопов'язані, а саме: другі є похідними від перших. Саме реалізація первинних фінансово-бюджетних процесів – підготовка до відкриття та відкриття бюджетних асигнувань бюджетних установ – дозволяє розпочати власне господарські процеси. Фінансово-бюджетний процес являє собою комплекс взаємопов'язаних фінансово-планових операцій, спрямованих на забезпечення бюджетних установ доходами з метою покриття відповідних видатків у процесі виконання вказаними суб'єктами своїх функціональних завдань. Первинний механізм фінансово-бюджетного процесу бюджетних установ згідно з положенням Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом МФУ від 24.12.2012 № 1407 та Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом МФУ від 23.08.2012 № 938 [25, 26] можна зобразити схематично таким чином (рис. 5).

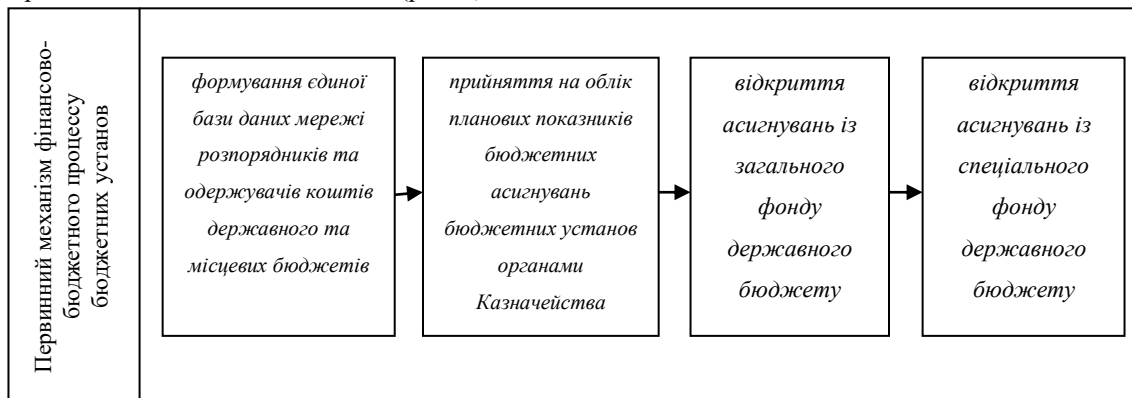


Рис. 5. Первинні етапи фінансово-бюджетного процесу бюджетних установ

Господарський процес являє собою сукупність взаємопов'язаних в загальному круговороті господарських засобів процедур, що мають назву господарських операцій. За аналогією з виробничою діяльністю з урахуванням особливостей функціонування бюджетних установ, в цілому їх господарський процес можна поділити на три стадії: постачання, нематеріального виробництва, реалізації. Процес постачання передбачає видозміну окремих господарських засобів, в межах якої грошові кошти перетворюються на матеріальні, нематеріальні та трудові ресурси. Процес нематеріального виробництва являє собою процедуру створення кінцевого продукту діяльності бюджетних установ – послуги або роботи – шляхом поєднання засобів нематеріального виробництва та трудових ресурсів. Процес реалізації передбачає перетворення вказаних видів кінцевого продукту діяльності бюджетних установ на грошові кошти, виступаючи завершальним етапом в кругообігу капіталу.

**Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ з точки зору загальної теорії бухгалтерського обліку:**

Згідно з розділом III, главі 14 Господарського кодексу України майном в цілому та бюджетних установ зокрема визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання, відображаються в їх балансі, враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих

суб'єктів [13]. Залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до: основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів. Основними фондами бюджетних установ є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що зараховано законодавством до основних фондів. Оборотними засобами бюджетних установ є сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що зараховано законодавством до оборотних засобів. Коштами у складі майна бюджетних установ є гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення товарних відносин цих суб'єктів з іншими суб'єктами, а також фінансових відносин відповідно до законодавства. Товарами у складі майна бюджетних установ визнаються виконані роботи та послуги, вироблена продукція (товарні запаси). Особливим видом майна бюджетних установ є цінні папери.

З урахуванням позицій ст. 77, 140 Господарського кодексу України, положень Бюджетного кодексу України та бюджетного законодавства джерелами формування майна бюджетних установ виступають [12, 13]: державне та комунальне майно, передане бюджетним установам на правах оперативного управління; цільові кошти, виділені з Державного та місцевих бюджетів України; асигнування з Державного та місцевих бюджетів; доходи від реалізації робіт, послуг; безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій і громадян; доходи від цінних паперів; надходження від продажу (здачі в оренду) майнових об'єктів (комплексів), що належать їм, придбання майна інших суб'єктів; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; кредити банків та інших кредиторів, інші джерела, не заборонені законом.

Зобов'язання в цілому та бюджетних установ зокрема являють собою заборгованість вказаних суб'єктів господарювання, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення їх ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди – потенційній можливості отримання бюджетною установою грошових коштів від використання активів (ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність») [22]. Зобов'язання первісно, згідно з терміном їх погашення, поділяються на довгострокові та короткострокові; кожна з цих підгруп має розгалужену структуру, детально представлену поелементною структурою в розрізі статей балансу.

Операції, що здійснюють бюджетні установи в процесі своєї фінансово-бюджетної та господарської діяльності варто передусім поділяти власне за двома основними видами вище вказаної діяльності. Операціями фінансово-бюджетної діяльності варто вважати процедури в межах виконання кошторису установи, а отже і відповідного бюджету, спрямовані на забезпечення отримання доходів для цільового покриття видатків/витрат бюджетних установ у процесі виконання закріплених державою за ними функцій. Господарські операції бюджетних установ згідно зі ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» являють собою дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі бюджетної установи [22]. Отже, з урахуванням вище наведених визначень, всі операції фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ можливо поділити на ті, що викликають збільшення та зменшення доходів, витрат, активів, зобов'язань, власного капіталу.

#### **Об'єкти бухгалтерського обліку з точки зору його балансової поелементної структури:**

Відповідно до Наказу МФУ №1541 від 28.12. 2009 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» та Наказу МФУ № 1202 від 12.10.2010 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» основним структурним об'єктом бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цьому підручнику надано такі визначення [23, 24]:

- активи – ресурси, контрольовані бюджетними установами у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності;
- зобов'язання – заборгованість бюджетних установ, яка виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів бюджетних установ, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності;
- власний капітал – частина в активах бюджетних установ, що залишається після вирахування зобов'язань;
- доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника);
- витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником);

Враховуючи існуючі в сучасній обліковій практиці та науці трактування поняття факти господарського життя, пропонується під фактами фінансово-бюджетного та господарського життя бюджетних установ розуміти угоду, подію, операцію, які впливають або мають здатність вплинути на фінансовий стан, фінансовий результат та/або рух грошових коштів вказаних суб'єктів господарювання, а отже можуть змінити або змінюють їх цілісний економічний комплекс. Факти фінансово-бюджетного та господарського життя вважаються елементарною складовою відповідних однойменних процесів, у наслідок якого змінюється або підтверджується склад засобів суб'єкта господарювання або їх джерел, або засобів та джерел одночасно. До їх первинного складу належать факти, пов'язані із: надходженням, використанням, вибуттям активів; прийняття та погашення зобов'язань; розширення і збільшення та скорочення власного капіталу; отримання та використання, списання доходів; понесення та відновлення, списання витрат.

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** Представлена характеристика предметної області в трьохмірному контексті з деталізованим об'єктним складом бухгалтерського обліку бюджетних установ являє собою багатоплощинну модель-компоненту предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Подальша розбудова його складових сприятиме розвитку прикладного спрямування бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в частині ідентифікації нових об'єктів обліку та побудови їх методики їх бухгалтерського обліку.

#### Список використаної літератури:

1. Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред. Т.І. Єфіменко / ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2016. – 496 с.
2. Амбарчян В.С. Звітність суб'єктів державного сектору: вітчизняні стандарти та зарубіжний досвід складання і подання / В.С. Амбарчян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 4. – С. 3–11.
3. Амбарчян М.С. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: структура та нові концептуальні поняття / М.С. Амбарчян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 12–17.
4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для підготовки бакалавра з економіки зі спец. «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський інженерно-технологічний ін-т. – 2-вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 638 с.
6. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: монографія: у 2 т. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська та ін.; за ред. Л.Г. Ловінської; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.». – К.: ДННУ «Акад. фін. упр.», 2013. – 566 с.
7. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: навч.-метод. посіб. / С.В. Свірко; Київський національний економічний ун-т. – К.: КНЕУ, 2000. – 188 с.
8. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посібник / С.В. Свірко та ін.; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.». – К., 2012. – 942 с.
9. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі: навч. посібник / за заг. ред. М.В. Кужельного; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана, Укр. асоц. сертифік. бухгалтерів і аудиторів. – К.: Аграрна наука, 2009. – Ч. 1: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л.Г. Ловінська та ін. – 2009. – 480 с.
10. Фаріон І.Д. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах / І.Д. Фаріон, С.В. Свірко; Тернопільська академія народного господарства. – Т.: Економічна думка, 1999. – 528 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк; Житомир. держ. технол. ун-т. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Ж.: Рута, 2009. – 472 с.
12. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010: № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
13. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003: № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
14. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник; за заг. ред. проф. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
15. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: у 2 т. / Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.»; за заг. ред. д-ра екон. наук Ф.О. Ярошенка. – К.: ДННУ «Акад. фін. упр.», 2010. – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Єфіменко та ін. – 2010. – 225 с.
16. Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів на 11.09.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338;jsessionid=D30C26109A4F578E468E9E6C9B7346AB>.
17. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
18. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. за спец. «Облік і аудит» / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Редакція газети «Все про бухгалтерський облік», 1999. – 287 с.

19. Конституція України : закон від 28.06.1996 : № 254к/96–БР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
20. Ларікова Т.В. Сучасні інформаційні технології в обліковому механізмі бюджетних установ / Т.В. Ларікова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 19. – С. 139–142.
21. Податковий кодекс України : кодекс від 02.12.2010 : № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 : № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
23. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ МФУ : № 1202 від 12.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
24. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ МФУ : № 1541 від 28.12. 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10/page#n16>.
25. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ МФУ від 24.12.2012 : № 1407.
26. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ МФУ від 23.08.2012 : № 938.
27. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 : № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF/ed20130112>.
28. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С.В. Свірко ; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
29. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація / С.В. Свірко ; Київський нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
30. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 448 с.

#### References:

1. Aktual'ni problemi rozvitku sistemi upravlinnja derzhavnimi finansami: evrointegracijnij kontekst (2016), in Єfimenko, T.I. (ed.), DNNU «Akad.fin.upravlinnja», K., 496 p.
2. Ambarchjan, V.S. (2015), «Zvitnist' sub'ektiv derzhavnogo sektoru: vitchiznjani standarti ta zarubizhnij dosvid skladannja i podannja», *Visnik Zhitomir'skogo derzhavnogo tehnologichnogo universitetu*, Serija *Ekonomichni nauki*, No. 4, pp. 3–11.
3. Ambarchjan, M.S. (2015), «Plan rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori: struktura ta novi konceptual'ni ponjattja», *Visnik Zhitomir'skogo derzhavnogo tehnologichnogo universitetu*, Serija *Ekonomichni nauki*, No. 3, pp. 12–17.
4. Biluha, M.T. (2000), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, pidruchnik, Kyi'v, 690 p.
5. Butinec', F.F. (2000), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, pidruchnik dlja pidgotovki bakalavra z ekonomiki zi spec. «Oblik i audit», Zhitomir'skij inzhenerno-tehnologichnij in-t., 2<sup>nd</sup> Issue, dop. i pererob., Ruta, Zhitomir, 638 p.
6. Lovins'ka, L.G. and others (2013), *Buhgalters'kij oblik i kontrol' derzhavnogo sektoru v umovah modernizacii upravlinnja derzhavnimi finansami*, monografija, in 2 volumes, Vol. 1, *Reformuvannja buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnih standartiv*, in Lovins'ka, L.G. (ed.), *Derzh. navch.-nauk. ustanova «Akad. fin. upr.»*, DNNU «Akad. fin. upr.», Kyi'v, 566 p.
7. Svirko, S.V. (2000), *Buhgalters'kij oblik i prijnjattja rishen' u bjudzhetnih organizacijah*, navch.-metod. posib., Kii'v'skij nacional'nij ekonomichnij un-t., KNEU, Kyi'v, 188 p.
8. Svirko, S.V. and others (2012), *Buhgalters'kij oblik i kontrol' u konteksti Bjudzhetnogo kodeksu Ukraini*, navch. posibnik, *Derzh. navch.-nauk. ustanova «Akad. fin. upr.»*, Kyi'v, 942 p.
9. Lovins'ka, L.G. and others (2009), *Buhgalters'kij oblik ta vnutrishnij audit u derzhavnomu sektori*, navch. posibnik, in Kuzhel'nyj, M.V. (ed.), *Kii'v. nac. ekon. un-t im. V.Get'mana, Ukr. asoc. sertifik. buhgalteriv i auditoriv*, Part 1, *Finansovij oblik u derzhavnomu sektori: mizhnarodnij pidhid*, *Agrarna nauka*, K., 480 p.
10. Farion, I.D. and Svirko, S.V. (1999), *Buhgalters'kij oblik u bjudzhetnih ustanovah ta finansovih organah*, Ternopil'ska akademija narodnogo gospodarstva, *Ekonomichna dumka*, Ternopol', 528 p.
11. Butinec', F.F., Ostapchuk, T.P., Ostap'juk, N.A. and Sisjuk, S.V. (2009), *Buhgalters'kij oblik u bjudzhetnih ustanovah*, navch. posibnik, *Zhitomir. derzh. tehnol. un-t., 2<sup>nd</sup> ed., dop. i pererob.*, Ruta, Zhytomyr, 472 p.
12. Verhovna Rada Ukrai'ny (2010), «Bjudzhetnij kodeks Ukraini», vid 8 lypnja, N 2456–VI, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
13. Verhovna Rada Ukrai'ny (2003), «Gospodars'kyj kodeks Ukrai'ny», vid 16 sichnja, N 436–IV, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
14. Dzhoga, R.T., Svirko, S.V. and Sinel'nyk, L.M. (2003), *Buhgalters'kij oblik u bjudzhetnyh ustanovah*, pidruchnyk, in Dzhoga, R.T. (ed.), KNEU, Kyi'v, 483 p.
15. Jefymenko, T.I. and others (2010), *Informacijne zabezpechennja upravlinnja derzhavnymy finansamy*, in 2 volumes, in Jaroshenko, F.O. (ed.), *Derzh. navch.-nauk. ustanova «Akad. fin. upr.»*, Vol. 1, *Standartyzacija bjudzhetnogo obliku jak instrument modernizacii' derzhavnyh finansiv Ukrai'ny*, DNNU «Akad. fin. upr.», Kyi'v, 225 p.

16. Jedynyj rejestr rozporjadnykiv bjudzhetnyh koshtiv (2017), «Informacija shhodo kil'kosti ustanov ta organizacij, vkljuchenyh do Jedynogo rejestru rozporjadnykiv bjudzhetnyh koshtiv ta oderzhuvachiv bjudzhetnyh koshtiv», vid 11 veresnja, available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338;jsessionid=D30C26109A4F578E468E9E6C9B7346AB>
17. Kuzhel'nyj, M.V. and Linnyk, V.G. (2001), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, KNEU, Kyi'v, 334 p.
18. Kuz'mins'kyj, A.M. and Kuz'mins'kyj, Ju.A. (1999), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, pidruch. dlja stud. za spec. «Oblik i audit», Redakcija gazety «Vse pro buhgalters'kyj oblik», Kyi'v, 287 p.
19. Verhovna Rada Ukrai'ny (1996), «Konstytucija Ukrai'ny», zakon, vid 28 chervnja, N 254k/96–VR, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
20. Larikova, T.V. (2016), «Suchasni informacijni tehnologii v oblikovomu mehanizmi bjudzhetnyh ustanov», *Naukovyj visnyk Mizhnarodnogo гуманітарного університету*, Serija *Ekonomika i menedzhment*, Issue 19, pp. 139–142.
21. Verhovna Rada Ukrai'ny (2010), «Podatkovyj kodeks Ukrai'ny», vid 2 grudnja, N 2755–VI, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
22. Verhovna Rada Ukrai'ny (1999), «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni», zakon, vid 16 lypnja, N 996–XIV, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
23. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2010), «Pro zatverdzhennja nacional'nyh polozhen' (standartiv) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori», nakaz, vid 12 zhovtnja, N 1202, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
24. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2009), «Pro zatverdzhennja Nacional'nogo polozhennja (standartu) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannja finansovoi' zvitnosti», nakaz, vid 28 grudnja, N 1541, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10/paran16#n16>
25. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2012), *Pro zatverdzhennja Porjadku kaznachejs'kogo obslugovuvannja derzhavnogo bjudzhetu za vytratamy*, nakaz, vid 24 grudnja, N 1407.
26. Ministerstvo finansiv Ukrai'ny (2012), *Pro zatverdzhennja Porjadku kaznachejs'kogo obslugovuvannja miscevyh bjudzhetiv*, nakaz, vid 23 serpnja, N 938.
27. Kabinet Ministriv Ukrai'ny (2007), «Pro zatverdzhennja Strategii' modernizacii' systemy buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 years», postanova, vid 16 sichnja, N 34, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF/ed20130112>
28. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrai'ny: metodologija i organizacija*, dyss. d-ra ekon. nauk, spec. 08.06.04, Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj un-t im. V.Get'mana, Kyi'v, 520 p.
29. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah: metodologija ta organizacija*, Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj un-t im. V.Get'mana, KNEU, Kyi'v, 244 p.
30. Shvec', V.G. (2004), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, Znannja, Kyi'v, 448 p.

**Свірко Світлана Володимирівна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирського державного технічного університету.

Наукові інтереси:

- теорія та методологія бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- методика та організація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- система управління державними фінансами в цілому та в контексті її облікового забезпечення зокрема;
- бюджетна система та бюджетний процес в умовах глобалізаційного розвитку;

Стаття надійшла до редакції 19.07.2017.