УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.64-17>**Тополенько Н.М.**кандидат наук з державного управління, доцент
*Університет митної справи та фінансів***Лавренюк Ю.С.**студент
*Університет митної справи та фінансів***Topolenko Nadia**Candidate of Science in Public Administration, Associate Professor
*University of Customs and Finance***Lavreniuk Yulia**Student
University of Customs and Finance

ДОХОДИ, ВИДАТКИ І ВИТРАТИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Тополенько Н.М., Лавренюк Ю.С. Доходи, видатки і витрати в бюджетних установах: сутність, проблеми обліку та шляхи вдосконалення. В умовах діяльності суб'єктів державного сектору значно більше уваги приділяється обліку доходів, видатків і витрат, передусім практикуючими бухгалтерами. Система бухгалтерського обліку установ державного сектору формується за схемами модернізації, затвердженими на законодавчому рівні. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі внесли суттєві зміни в установлені методики обліку виконання кошторисів бюджетних установ. Зазнала змін також економічна класифікація видатків, запроваджено поділ операцій на обмінні та необмінні відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Вищезазначене призвело до значних змін у методиці обліку доходів, видатків та витрат, чим і зумовлена актуальність дослідження.

Ключові слова: доходи, видатки, витрати, кошторис, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, обмінні операції, необмінні операції, рахунки доходів, рахунки витрат, розпорядники бюджетних коштів.

Тополенько Н.М., Лавренюк Ю.С. Доходы, затраты и расходы в бюджетных учреждениях: суть, проблемы бухгалтерского учета и способы улучшения. В условиях субъектов государственного сектора гораздо больше внимания уделяется учету доходов, затрат и расходов, и прежде всего практикующим бухгалтерам. Система учета учреждений государственного сектора формируется в соответствии с утвержденными на законодательном уровне схемами модернизации. План бухгалтерского учета государственного сектора и национальные правила бухгалтерского учета (стандарты) в государственном секторе существенно изменили установленные методы учета для осуществления бюджетных учреждений. Изменилась также экономическая классификация расходов, изменилось разделение операций на валютные и необменные операции в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета государственного сектора. Вышеупомянутое привело к значительным изменениям в методе учета доходов, затрат и расходов, что обусловлено актуальностью исследования.

Ключевые слова: доходы, затраты, расходы, смета, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе, валютные операции, необменные операции, счета доходов, счета расходов, управляющие бюджетными фондами.

Topolenko Nadia, Lavreniuk Yulia. Expenditures and expenses in budgetary institutions: essence, accounting problems and ways to improve. In the conditions of public sector entities, much more attention is paid to accounting for income, expenditures and expenses, primarily by practicing accountants. The revenues of public sector entities represent the main source of their activities, and the costs make it possible to analyze their effectiveness and rationality of the use of budget allocations, so the organization of accounting for these objects determines the effectiveness of the activities of public sector institutions. The accounting system of public sector institutions is formed according to the modernization schemes approved at the legislative level. The public sector accounting plan and national accounting regulations (standards) in the public sector have significantly changed the established methods of accounting for the implementation of budgetary institutions. The economic classification of expenditures has also changed, the division of operations into exchange and non-exchange operations in accordance with

international accounting standards for the public sector has also changed. The above has led to significant changes in the method of accounting for income, expenditures and expenses, which is due to the relevance of the study. The article specified and proposed new definitions of economic concepts of «income», «expenditures» and «expenses» of budgetary institutions. Various approaches to their interpretation are considered, attention is focused on the key problems of adaptation of accounting for income and expenses of budget funds managers in accordance with the implementation of the Strategy for modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector for the period up to 2025 and approximation to the generally accepted principles of international practice. Changes in the methodology of accounting and display in financial statements of income and expenses of public sector entities were studied, the theoretical and practical aspects of improving the accounting of income, expenditures and expenses by public sector entities were highlighted. Proposals for improving the accounting of income and expenses in the public sector are given and substantiated.

Key words: income, expenses, expenditures, estimates, national provisions (standards) of accounting in the public sector, exchange operations, non-exchange operations, income accounts, expense accounts, budget funds managers.

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку ринкових відносин в Україні бухгалтерський облік у державному секторі є системою контролю над наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Найбільш специфічними об'єктами в обліку є доходи, видатки та витрати, оскільки в системі бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – ДС) саме їх облік є найбільш складним і відповідальним, потребує найдокладнішого розроблення й опрацювання. Це зумовлено процесом реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, які передбачають ведення обліку за міжнародними стандартами. Однак слід зазначити, що у суб'єктів державного сектору залишається ще низка невирішених і дискусійних питань як в обліку в цілому, так і в обліку доходів, видатків та витрат зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань обліку доходів, видатків та витрат у державному секторі, удосконалення його обліку в сучасних умовах є предметом дослідження багатьох вітчизняних учених, зокрема С.В. Свірка, К.В. Павлюк, О.А. Цятковської, І.Я. Чугунова, Ц.Г. Огоня, В.М. Федосова, С.В. Юшка, Р.Т. Джоги, С.О. Левицької та ін. Проте проблема переходу обліку в державному секторі на національні стандарти, незважаючи на численні дослідження науковців, містить значну кількість недостатньо розкритих питань, серед яких уточнення потребують поняття доходів, видатків та витрат, їх класифікація.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є конкретизація економічних понять «доходи», «видатки» і «витрати» та висвітлення теоретико-практичних аспектів удосконалення обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетним установам, як і іншим суб'єктам господарювання недержавного сектору, надано право займатися різноманітними видами діяльності. Однак бухгалтерський облік у державному секторі значно відрізняється від бухгалтерського обліку підприємств приватного сектору. Зазначимо, що метою діяльності бюджетних установ є надання нематеріальних (просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших

подібних) послуг для суспільного споживання, тоді як метою діяльності підприємств інших форм господарювання є отримання прибутку. Важливо, що бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат бюджету. Основним плановим фінансовим документом для бюджетних установ є кошторис, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків і визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій [3].

Облік доходів суб'єктів державного сектору регламентується Бюджетним кодексом України, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [6; 7].

Зазначимо, що у Бюджетному кодексі України (далі – БКУ) наводиться лише загальне визначення доходів бюджету, поняття доходів бюджетних установ не визначено, проте регламентується склад надходжень грошових коштів бюджетних установ та їх класифікація.

НП(С)БОДС 124 «Доходи» не наводить визначення доходів, проте у ньому міститься їх класифікація з поділом на доходи від обмінних та необмінних операцій та порядок їх визнання.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» наводить тлумачення визначення «доходи» саме в державному секторі і розглядає їх як «збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [6].

Варто зазначити, що у вищезазначених нормативних документах є певні відмінності у термінології та класифікації доходів. Великої уваги заслуговують погляди науковців стосовно поняття «доходи бюджету» (табл. 1).

Отже, визначення, які надані вітчизняними та закордонними вченими щодо поняття «доходи бюджету», є досить різноманітними. Разом із тим можемо визначити певні спільні риси, належні зазначеному поняттю.

Таким чином, поняттю «доходи бюджету» притаманні такі спільні риси:

- обсяг коштів (фінансових ресурсів);
- їх належність державі;
- надходження до бюджетів на безповоротній основі;

Таблиця 1

Визначення поняття «доходи бюджету»

Автор, джерело	Визначення поняття
Бюджетний кодекс України [3]	Доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, спрявання яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).
К.В. Павлюк [10]	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.
І.Я. Чугунов [16]	Економічні відносини, що виникають між державою та підприємствами, організаціями й громадянами в процесі формування бюджетного фонду.
С.В. Свірко [13]	Надходження грошових коштів, отриманих установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків.
Ц.Г. Огонь [9]	Фінансові ресурси, які сформовані на казначейському рахунку в процесі розподілу і перерозподілу ВВП держави та мобілізації податків, зборів і обов'язкових платежів до бюджету. 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 із метою виконання зобов'язань держави.
В. Федосов [14]	Кошти, які надходять державі у постійне користування на безповоротній основі.
С.В. Юшко [18]	Доходи бюджету є похідною, залежною величиною, насамперед, від результатів діяльності платників податків, частина коштів яких примусово вилучається державою з метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень.

Джерело: узагальнено авторами

– забезпечення виконання державою її функцій.

Згідно з БКУ, доходи бюджету й бюджетних установ поділяють на доходи загального фонду та доходи спеціального фонду (рис. 1) [3]. Групування доходів на загальний і спеціальний фонди має свої особливості.

Доходи загального фонду суб'єктів державного сектору містять у собі надходження із загального фонду бюджету і розподіляються на видатки, складені у співвідношенні з повною економічною класифікацією видатків для виконання установою своїх основних функцій.

Доходи спеціального фонду суб'єктів державного сектору включають у себе надходження зі спеціального фонду бюджету і розподіляються на видатки, складені у співвідношенні з повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням, організацією своїх основних функцій. Тобто бюджетні установи повинні здійснювати облік надходження і використання отриманих асигнувань за джерелами надходжень грошових коштів.

У НП(С)БОДС 124 «Доходи» теж не наведено визначення поняття «доходи», проте особливістю зазначеного НП(С)БОДС є поява у ньому нової термінології – «обмінні» та «необмінні операції» (рис. 2).

Сьогодні НП(С)БОДС 124 доповнює та розширює класифікацію доходів державного сектору, наведену у Бюджетному кодексі України [3].

Також НП(С)БОДС 124 визначає умови визнання кожного із цих видів доходів та розкриття оцінки доходів державного сектору, що є важливим моментом у діяльності бюджетних установ. Зауважимо, що зазначена вище класифікація застосовується в обліку бюджетних установ із метою розмежування доходів за видами діяльності, складання звітів про фінансові результати (ф. № 2-дс) та про рух грошових коштів (ф. № 3-дс) [7].

Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення

зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників) [6].

Таким чином, можемо стверджувати, що доходи бюджетної установи – кошти, які вона отримує з державного та/або місцевого бюджетів, а також від надання платних послуг, дозволених державою.

Основним плановим документом, який визначає склад доходів і видатків бюджетної установи на конкретно визначений період, обсяг і напрями використання бюджетних коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень, є кошторис бюджетних установ. Цей документ складається та затверджується у розрізі кодів економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ).

Для обліку надходження коштів загального та спеціального фондів Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 № 755 затверджені окремі меморіальні ордери: меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» та меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [12].

Для ведення обліку доходів бюджетних установ Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203, зі змінами, передбачено рахунки 7 класу «Доходи» (табл. 2) [11].

Під час обліку доходів загального фонду субрахунків 7011 «Бюджетні асигнування» кореспондує із субрахунками 2313 «Реєстраційні рахунки», 2314 «Інші рахунки в Казначействі», 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Рис. 1. Класифікація доходів бюджетних установ згідно з БКУ

Джерело: розроблено авторами на підставі [3]

Облік доходів спеціального фонду за обмінними операціями бюджетними установами ведеться на пасивних рахунках:

- 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»;
- 72 «Доходи від продажу активів»;
- 73 «Фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи за обмінними операціями».

Облік доходів за необмінними операціями ведеться на пасивному рахунку 75 «Доходи за необмінними операціями» [11].

Однак, на нашу думку, у Плані рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору непередбачені відповідні субрахунки, які б відображали надходження грошових коштів за конкретними напрямками.

Саме тому з метою забезпечення контролю цільового використання надходжень грошових коштів розпорядниками бюджетних коштів, прийняття оптимальних управлінських рішень щодо доходів та витрат

бюджетним установам доцільно відкривати додаткові субрахунки для розмежування надходжень відповідно до рахунків доходів.

Розглядаючи термінологію видатків і витрат державного сектору, зазначимо, що вона відзначається більшою розбіжністю і неврегульованістю, ніж доходи. Згідно з БКУ:

- видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;
- витрати бюджету – це видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [3].

На відміну від суб'єктів недержавного сектору для суб'єктів бюджетної сфери для платежів характерні такі ознаки, як безповоротність, безоплатність, цільове фінансування. Саме тому господарській діяльності

Рис. 2. Класифікація доходу та особливості його визнання за НП(С)БОДС 124

Джерело: розроблено авторами за [7]

суб'єктів підприємницької діяльності непритаманне формування видатків, як це відбувається в бюджетних установах, і в їхній діяльності мають місце лише витрати і затрати. Розподіл понять «витрати бюджету» та «видатки бюджету» у господарській діяльності

суб'єктів ДС пов'язаний з їх двоїтим характером, а також базується на аналізі зміни форм ресурсів у процесі створення продукту.

Отже, витрати визначаються придбанням активів відповідно до цільових програм, а видатки властиві

Таблиця 2

Рахунки, призначені для обліку доходів бюджетних установ

70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
	7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
	7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
	7112	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих у балансі
72	Доходи від продажу активів	
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
	7211	Дохід від реалізації активів
73	Фінансові доходи	
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
	7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	Інші доходи за обмінними операціями	
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями	
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7511	Доходи за необмінними операціями
	7512	Трансферти

Джерело: сформовано авторами за [11]

лише суб'єктам державного сектору економіки і характеризуються віднесенням витрат до цільових програм та співставленням із плановими показниками.

Слід зазначити, що у сучасній науковій літературі існують різноманітні погляди на поняття витрат та видатків бюджетних установ (табл. 3).

Аналізуючи визначення, згруповані нами у табл. 3, зазначимо, що розглянуті нами погляди науковців щодо сутності понять «витрати» та «видатки» бюджетних установ є слушними, однак кожна окрема дефініція не повною мірою охоплює зміст понять.

На нашу думку, видатки бюджетних установ – це бюджетні кошти, які визначені в Законі про державний бюджет або у рішеннях про місцевий бюджет, призначені для забезпечення функціонування бюджетних установ, передбачених відповідним кошторисом, із метою виконання завдань і функцій бюджетних установ.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного

Таблиця 3

Визначення понять «видатки» та «витрати» та бюджетних установ

Автор, джерело	Визначення
В.Т. Александров [1]	Видатки – один із 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
О.О. Лондаренко [5]	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 безперерйне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті
Р.Т. Джога [4]	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги, і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні). До видатків не відносять платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація, як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність
П.Й. Атамас [2]	Під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом
С. Свірко [13]	Витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання
Є. Шара [17]	Витрати бюджетних установ охоплюють фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи за рахунок загального і спеціального фондів та інші виробничі витрати

Джерело: сформовано авторами за [1; 2; 4; 5; 13; 17]

капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Спираючись на специфіку діяльності суб'єктів державного сектору, витрати можна визначити як величину ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності суб'єктом державного сектору [6].

Класифікація витрат суб'єктів державного сектору згідно з НП(С)БОДС 135 «Витрати» подана на рис. 3 [8].

Облік витрат розпорядників бюджетних коштів ведеться на рахунках класу 8 «Витрати» (табл. 4).

Розглянута нами класифікація рахунків для обліку витрат розпорядників бюджетних коштів дає змогу контролювати виконання кошторису бюджетних установ за кодами економічної класифікації видатків.

Проте слід зауважити, що облік коштів, отриманих для виконання цільових заходів від інших установ, облік безоплатно отриманих установою товарів, робіт, послуг та грошової благодійної допомоги (субсидій, грантів, соціальних виплат тощо), який визнається доходами від необмінних операцій, та витратами, пов'язаними із зазначеними надходженнями, містить певні розбіжності.

Саме тому науковець О.А. Цятковська зазначає, що якщо зіставити у цій частині норми НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135, то отримаємо ситуацію, що за рахунок доходів від необмінних операцій бюджетні установи здійснюють видатки за обмінними операціями, що є не

зовсім логічним. До того ж відобразити проведені за рахунок благодійних надходжень витрати як видатки за необмінними операціями неможливо через відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі субрахунків для витрат за необмінними операціями для розпорядників бюджетних коштів.

Тому можна зазначити, що для обліку видатків за рахунок благодійних надходжень доцільним буде використовувати субрахунки 8111–8115, які призначені для відображення витрат за обмінними операціями, а доходи відображати за необмінними операціями на субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями». Але такий вибір субрахунків витрат із наведенням причин слід відображати в Наказі про облікову політику кожної конкретної бюджетної установи [15].

Облік фінансових результатів виконання кошторисів здійснюється шляхом виконання бухгалтерських проведення зі списання доходів і видатків бюджетної установи на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». При цьому видатки бюджетної установи списують у дебет, а доходи – у кредит субрахунку 5511.

Однак варто зауважити, що сьогодні досить важливим є невирішене на законодавчому рівні питання щодо відокремленого обліку фінансових результатів виконання кошторису суб'єктами державного сектору

Рис. 3. Класифікація витрат за НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Джерело: розроблено авторами за [8]

Рахунки бухгалтерського обліку витрат розпорядників бюджетних коштів

80	Витрати на виконання бюджетних програм		
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	
		8011	Витрати на оплату праці
		8012	Відрахування на соціальні заходи
		8013	Матеріальні витрати
		8014	Амортизація
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)		
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	
		8111	Витрати на оплату праці
		8112	Відрахування на соціальні заходи
		8113	Матеріальні витрати
		8114	Амортизація
		8115	Інші витрати
82	Витрати з продажу активів		
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів	
		8211	Собівартість проданих активів
		8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати		
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів	
		8311	Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями		
	841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями		
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		8511	Витрати за необмінними операціями

Джерело: згруповано авторами за [11]

за рахунок бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Тому, на нашу думку, було б доцільним бюджетним установам відкривати такі аналітичні субрахунки:

5511/1 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням;

5511/2 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511/3 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженням грошової благодійної допомоги (гранти, дарунки);

5511/4 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями;

5512/1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512/2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512/3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженням грошової благодійної допомоги (гранти, дарунки);

5512/4 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

Уважаємо, що це сприятиме проведенню своєчасного аналізу динаміки фінансових результатів щодо виконання кошторисів за окремими джерелами надходження доходів та здійснення витрат, визначенню суми дефіциту асигнувань та виявленню причини його виникнення, дасть змогу приймати своєчасні оптимальні управлінські рішення щодо управління доходами та витратами суб'єктами державного сектору.

Висновки. Реалізація Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р. дала змогу наблизитися до загальноприйнятих принципів міжнародної практики. Але залишаються невирішеними окремі питання, які виникли в результаті застосування нових нормативних актів. Це стосується й обліку доходів, видатків та витрат, які є найскладнішими та найвідповідальнішими категоріями в обліковому процесі суб'єктів державного сектору.

Із метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації обліку доходів та витрат суб'єктам державного сектору доречно відкривати додаткові субрахунки для їх розмежування за бюджетними асигнуваннями, надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) та за іншими надходженнями.

Список використаних джерел:

1. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : АВТ ЛТД, 2004. 387 с.

2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 284 с. URL: <https://pravo.studio/byudjetnyih-uchet-buhgalterskiy/osnovi-obliku-byudjetnih>.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
4. Джоба Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2001. 250 с. URL: <https://www.twirpx.com/file/107236/>.
5. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2008. № 9. С. 15–18. URL: <http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/elcat/new/detail>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
9. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія. Київ : КНТЕУ, 2003. 580 с.
10. Павлюк К.В. Концептуальні підходи до формування доходів бюджету розвитку. *Наукові праці НДФІ*. 2005. Вип. 3. С. 33–46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2005_3_5.
11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.
12. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства України від 08.09.2017 № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>.
13. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 244 с. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=uS0oZt4AAAAJ&hl=uk>.
14. Бюджетний менеджмент / В.М. Федосов та ін. Київ : КНЕУ, 2004. 864 с. URL: https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scien.
15. Цятковська О. Особливості обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2017. Вип. 3–4. С. 72–79. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo>.
16. Чугунов І.Я., Зварич О.В. Доходи бюджету як складова системи бюджетного регулювання. *Наукові праці НДФІ*. 2007. Вип. 1. С. 3–13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2007_1_2.
17. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік в бюджетних установах і організаціях. URL: <https://westudents.com.ua/knigi/41-buhgalterskiy-oblik-u-byudjetnih-ustanovah-organizatsiyah-shara-yu.html>.
18. Юшко С.В. Доходи бюджету: оцінка стану та перспектив формування : монографія. Харків : ХНЕУ ім. Кузнеця, 2017. 190 с. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1251/1254>.

References:

1. Aleksandrov V.T. (2004) Planuvannya, oblik, zvitnist, kontrol u byudzhetykh ustanovakh [Planning, accounting, reporting, control in budgetary institutions]. Kyiv: AVT Ltd.
2. Atamas P.Y. (2003) Osnovy obliku v byudzhetykh orhanizatsiyakh [Basics of accounting in budgetary organizations: training]. Kyiv: Center for Educational Literature. Available at: <https://pravo.studio/byudjetnyih-uchet-buhgalterskiy/osnovi-obliku-byudjetnih-organizatsiyah.html>.
3. Byudzhetyy kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine] № 2456-VI. (2010, July 08). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
4. Joga R.T. (2001) Bukhgalterskiy oblik u byudzhetykh ustanovakh [Accounting in budgetary institutions]. Kyiv: KNEU. Available at: <https://www.twirpx.com/file/107236>.
5. Londarenko O.O. Ekonomichna pryroda vydatkiv ta yiyi vplyv na oblikovo-analitychni aspekty byudzhetykh ustanov. [Economic nature of expenditures and its impact on accounting and analytical aspects of budgetary institutions]. *Ekonomika. Finansy. Pravo* [Economics. Finance. Right], no. 9, pp. 15–18. Available at: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/elcat/new/detail.php3?doc_id=1232869
6. Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 “Podannya finansovoyi zvitnosti” [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 101 «Presentation of Financial Statements»] № 1541 (2009, December 28). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
7. Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 124 “Dokhody” [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 124 «Income»] № 1629 (2010 December 24). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
8. Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 “Vytraty” [National regulation (standard) of accounting in the public sector 135 «Expenses»] № 568 (2012, May 18). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>
9. Ohon C.G. (2003) Dokhody byudzhetu Ukrainy: teoriya ta praktyka [Budget revenues of Ukraine: theory and practice]. Monohrafiya [Monograph]. Kyiv: KNTEU.
10. Pavliuk K.V. (2005) Kontseptualni pidkhody do formuvannya dokhodiv byudzhetu rozvytku [Conceptual approaches to the formation of development budget revenues]. *Naukovi pratsi NDFI* [Scientific works of NDFI], vol. 3, pp 33–46. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2005_3_5.
11. Pro zatverdzhennya Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [On approval of the Plan of accounting accounts in the public sector]. № 1203 (2013, December 31). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.
12. Pro zatverdzhennya typovykh form memorialnykh orderiv, inshykh oblikovykh rehistriv subyektiv derzhavnoho sektoru ta porядku yikh skladannya [On approval of typical forms of memorial orders, other accounting registers of public sector entities and the procedure for their preparation] № 755 (2017, September 08). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>.

13. Svirko S.V. (2006) Bukhhalters'kyo blik u byudzhetykh ustanovakh: metodo-lohiya ta orhanizatsiya [Accounting and accounting in budgetary institutions: methodology and organization]. Monohrafiya [Monograph]. Kyiv: KNEU, pp. 244. Available at: <https://scholar.google.com.ua/citations?user>.
14. Fedosov V.M. Oparin V.M. Safanova L.I. and others. (2004) Byudzhetyy menedzhment [Budget management]. Kyiv: KNEU, pp. 864. Available at: https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_schools.
15. Tsutkovska O. (2017) Osoblyvosti obliku dokhodiv i vytrat subektamy derzhavnoho sektoru vidpovidno do NP(S) BODS [Features of accounting for income and expenses by public sector entities in accordance with NP(S)BODS]. *Instytut bukhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsiyi. Mizhnarodnyy naukovyy zhurnal* [Institute of Accounting, Control and Analysis in the Context of Globalization. International Scientific Journal], vol. 3–4, pp. 72–79. Available at: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo>.
16. Chugunov I.Y. (2007) Dokhody byudzhetu yak skladova systemy byudzhetho re-hulyuvannya [Budget revenues as part of the system of budget regulation]. *Naukovi pratsi NDFI* [Scientific works of NDFI], vol. 1, pp. 3–13. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2007_1_2.
17. Skha E.Y. Bukhhalters'ky oblik v byudzhetykh ustanovakh i or-hanizatsiyakh: veb-sayt [Accounting in budgetary institutions and organizations: website]. Available at: <https://westudents.com.ua/knigi/41-buhgalterskiy-oblk-u-byudjetnih-ustanovah-organzatsyah-shara-yu.html>.
18. Yushko S.V. (2017) Dokhody byudzhetu: otsinka stanu ta perspektyv formuvannyya [Budget revenues: assessment of the state and prospects of formation]. Monohrafiy [Monograph]. Kharkiv: KhNEU them. S. Kuznetsa, pp. 190. Available at: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1251/1254>.