

Соловйова Н. В.
здобувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

Solovyova N. V.
the Applicant of the department of accounting in credit and budget
Institutions and economic analysis of the secondary schools
Kyiv National Economic Vadym Hetman University

ОБЛІК ВИКОНАННЯ КОШТОРИСІВ ГОЛОВНИХ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

ACCOUNTING EXPENSES OF BUDGET FUNDS MAIN OWNERS

Анотація. У роботі розглянуто проблемні аспекти обліку виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів в умовах трансформаційних процесів в Україні, що спрямовані на досягнення міжнародних стандартів. Проаналізовано доходи та видатки як найважливіші об'єкти бухгалтерського обліку під час зіставлення яких визначається фінансовий результат виконання кошторисів установ державного сектору. Запропоновано вдосконалення обліку доходів, видатків та визначення фінансового результату виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів.

Ключові слова: кошторис, головні розпорядники бюджетних коштів, доходи, видатки, витрати, бюджетний кодекс, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору, бюджетні установи.

Вступ та постановка проблеми. Організація обліку виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів визначається особливостями структури бюджетної системи України з урахуванням принципів та правових засад її функціонування. Сукупність відносин, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження кошторисів і розгляду звітів про їх виконання, а також методи, форми, важелі регламентуються Бюджетним кодексом України. Зміст цих відносин визначає особливості руху бюджетних коштів, які спрямовуються на забезпечення виконання завдань і функцій, що здійснюються органами державної влади протягом бюджетного періоду.

Актуальним завданням для забезпечення функцій та досягнення результатів діяльності центральних органів влади є ефективне виконання кошторису головними розпорядниками бюджетних коштів. Важливу роль в управлінні їх діяльністю відіграють раціональна організація та адекватна методика обліку доходів та видатків.

Відаючи належне науковим напрацюванням учених, слід відзначити, що проблема пошуку нових підходів до виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів в умовах поглиблення ринкових перетворень та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження. Значною мірою це зумовлено трансформаційними процесами в Україні, спрямованими на досягнення міжнародних стандартів здійснення економічної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Головним завданням бухгалтерського обліку в державному секторі є облік та контроль над доходами та видатками головних розпорядників бюджетних коштів. Результати дослідження свідчать, що тематика публікацій із ведення обліку бюджетними установами надзвичайно різноманітна. Зокрема, питаннями обліку доходів та видатків бюджетних установ займалися такі науковці: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, О.М. Клименко, Т.В. Канєва, М.Р. Лучко, В.І. Лемішовський, Н.М. Позняковська, С.В. Свірко [1–12].

В умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку проаналізовано методику обліку доходів та видатків головних розпорядників бюджетних коштів та виявлено, що порядок їх обліку пов'язаний із низкою проблемних питань у контексті актуальності облікового відображення. Для уникнення непорозумінь та приведення у відповідність до чинного законодавства облік доходів та видатків доцільно запропонувати уточнення складу рахунків бюджетних установ, їх кореспонденцію.

Метою даної роботи є аналіз чинного законодавства в частині обліку доходів, видатків та фінансового результату головних розпорядників бюджетних коштів та обґрунтування необхідності вдосконалення обліку доходів та видатків бюджетних установ.

Результати дослідження.

Бюджетний процес в Україні побудований таким чином, що використанню грошових коштів конкретними розпорядниками бюджетних коштів передують їх виділення відповідним головним розпорядникам бюджетних коштів у вигляді затверджених бюджетних призначень, що доводяться до розпорядників бюджетних коштів у вигляді відкритих асигнувань.

Для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства, державного управління грошові кошти бюджетних установ надаються з бюджетів різних рівнів на умовах безповоротності і безоплатності. Цей процес називається бюджетним фінансуванням, яке будується на принципах: обґрунтованості обсягу витрат; чіткого цільового використання коштів; обліку виконання запланованих у бюджеті заходів; контролю над ефективним використанням коштів [13].

Надання бюджетних коштів здійснюється у таких формах:

- кошторисне фінансування окремих бюджетних програм – закладів, установ і організацій бюджетної сфери;
- трансфертів населенню;
- бюджетних кредитів юридичним особам (у тому числі податкових кредитів на сплату податків);

- субвенцій та субсидій фізичним і юридичним особам;
- бюджетних інвестицій у статутні капітали діючих або новостворюваних юридичних осіб;
- бюджетних позик державним позабюджетним фондам;
- міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання, субвенцій, інших дотацій);
- кредитів іноземним державам [13].

Так, за кошторисно-бюджетною формою фінансування утримуються всі органи виконавчої влади, державні та комунальні установи, суди, прокуратури та органи законодавчої влади.

Бюджетування охоплює різні процеси, зокрема: розроблення, виконання, контроль та аналіз бюджетних коштів, що потребує дослідження для пошуку шляхів підвищення ефективності формування та використання фінансових ресурсів головними розпорядниками бюджетних коштів.

Процедура складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228, у цьому документі передбачено послідовність дій під час затвердження кошторису як важливого інструмента формування, управління й контролю фінансової політики головного розпорядника бюджетних коштів.

О.В. Заячківська зазначає, що одним із найважливіших етапів управління доходами і витратами бюджетних установ є процес розроблення кошторису як важливого елемента управлінського обліку суб'єктів сектору загального державного управління [14].

Розроблення кошторису для головних розпорядників бюджетних коштів, як і для кожної бюджетної установи, спрямоване на розв'язання двох основних завдань:

- визначення обсягу доходів і витратків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць та підрозділів установи;
- забезпечення покриття витратків фінансовими ресурсами з різних джерел.

Кошторис головного розпорядника бюджетних коштів як основний плановий документ надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення витратків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [15, с. 115].

Видатки за загальним фондом плануються з урахуванням пріоритетності заходів, які виконує головний розпорядник та його підвідомчі установи. Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідно до нормативно-правових актів, що визначають порядок формування, обсяги витрат за їхніми категоріями, кожна з яких обов'язково обґрунтовується відповідними розрахунками.

Для планування витратків спеціального фонду розраховуються показники, які складають за кожним джерелом доходів і витратків у розрізі кодів економічної класифіка-

ції. За основу цих показників беруть такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники та розмір плати із розрахунку на одиницю показника, встановленого відповідно до норм законодавства. При формуванні показників, за якими визначаються планові надходження, обов'язково враховується рівень їх фактичного використання за минулий рік, зокрема видатки на заробітну плату за рахунок спеціальних коштів обчислюється залежно від обсягу діяльності, що здійснюється за рахунок цих коштів.

Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками. Це відбувається списанням доходів і витратків на фінансовий результат виконання кошторису. Фінансовий результат у бюджетному обліку визначається окремо в системі обліку виконання кошторисів. Операції із закриття рахунків проводяться для підбиття підсумків після завершення бюджетного кварталу та після закінчення останнього операційного дня в бюджетному році.

У кінці бюджетного періоду суми отриманих доходів та здійснених витратків із виконання кошторисів заключними оборотами списуються на результат його виконання за звітний період, що схематично зображено в табл. 1.

Утім, визначення фінансового результату звітного періоду за результатами діяльності головного розпорядника бюджетних коштів із застосуванням виключно субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» унеможливило отримання інформації щодо зіставлення витрат головного розпорядника бюджетних коштів із джерелами їх покриття, тому фінансовий результат діяльності головного розпорядника бюджетних коштів потребує деталізованого розшифрування для зіставлення доходів та витрат за їх видами.

Згідно з Бюджетним кодексом України, всі бюджетні асигнування мають цільове призначення, а всі власні надходження – відповідні напрями використання. Для визначення ступеня та повноти використання бюджетних коштів у системі головного розпорядника бюджетних коштів виникає необхідність зіставлення витрат із відповідними джерелами їх покриття. Чинна методика обліку таке зіставлення ускладнює, а подекуди й унеможливує.

Зокрема, суміщення обліку на субрахунок 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» плати за оренду майна бюджетних установ, доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів унеможливило визначення фінансового результату від власних надходжень бюджетних установ.

Облік витрат на відрядження на рахунок 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» унеможливило розмежування таких витрат за джерелами їх покриття. Для обліку витрат на відрядження за рахунок різних джерел доцільно вести їх облік на рахунках 8013 «Матеріальні витрати» (за рахунок бюджетних асигнувань) та 8113 «Матеріальні витрати» (за рахунок власних надходжень). Для виокремлення витрат на відрядження зі складу витрат достатньо суворо дотримуватися їх обліку за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

Таблиця 1

Схема обліку результатів виконання кошторису головного розпорядника бюджетних коштів

Відображення витратків	Клас 8 «Витрати»		Списання витратків	Рахунок 55 «Фінансовий результат»		Списання доходів	Клас 7 «Доходи»		Відображення доходів
	Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт	
→			→	Дт	Кт	←	Дт	Кт	←

Слід також зазначити, що, відповідно до Бюджетного кодексу, кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право та кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю належать до доходів бюджетних установ, що відносяться до підгрупи 3 групи 2. Проте, згідно з пунктом 14.1.268 Податкового кодексу України, такі доходи належать до складу пасивних доходів і не включаються до складу фінансових доходів. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку державного сектору 101 «Подання фінансової звітності», фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань [16]. Так, нарахування відсотків на кошти, розміщені на депозитах, не призводить до змін розміру власного капіталу та виникнення зобов'язань, тому ці доходи фінансовими доходами не є. Отже, ведення їх обліку на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» є неправомірним. Оскільки вищезгадані доходи виникають унаслідок використання майна, а не фінансової діяльності, то їх облік слід вести на рахунку 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій» суміщено з платою за оренду майна бюджетних установ та коштами, отриманими від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки, оскільки вони становлять однорідну за економічною сутністю групу доходів.

Окрім того, роялті також входять до складу пасивних доходів та фінансовими доходами не є, отже, їх облік на субрахунку 7311 «Фінансові доходи» також є неправомірним. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», суб'єкти комерційного сектору господарювання класифікують роялті у складі інших операційних доходів суміщено з доходом від операційної оренди активів; доходом від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; відсотками, отриманими на залишки коштів на поточних рахунках в банках, доходом від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо [17]. До складу фінансових доходів такі суб'єкти включають дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). Такий підхід є частково прийнятний і для суб'єктів державного сектору з огляду на економічну сутність та природу виникнення доходів, утім, потребує вдосконалення з огляду на особливості бюджетного процесу.

Зокрема, проблема полягає у тому, що, згідно з нормами бюджетного законодавства, роялті та фінансові доходи не належать до складу доходів бюджетних установ, оскільки Бюджетним кодексом такі доходи мають включатися до складу доходів бюджету. Отже, під час визначення фінансового результату діяльності бюджетних установ такі доходи мають показуватися окремо. Для обліку таких доходів пропонуємо запровадити рахунок 7311 «Пасивні доходи розпорядників бюджетних коштів, що є доходами бюджету» замість рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів».

Суміщення на субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями» обліку доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт) та суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню, зокрема, відображається збільшення доходу на суму оприбуткування активів, які не були враховані в балансі раніше, а також відображається отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо та на субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями» обліку витрат, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних витрат, списаної дебіторської заборгованості, обліку витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу, відповідно до законодавства також не дає змоги визначити фінансовий результат за джерелами використання коштів.

Слід окремо зупинитися на складі об'єктів обліку на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями». Зокрема, на цьому субрахунку обліковуються суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, втім, віднесення таких коштів до складу доходів розпорядників бюджетних коштів Бюджетним кодексом України не передбачено, отже, зазначені суми до складу доходів бюджетної установи зараховані бути не можуть і підлягають перерахуванню до бюджету. З огляду на таке, зі складу об'єктів обліку зазначеного рахунку їх слід вилучити.

Для вдосконалення обліку витрат слід окремо зупинитися на обліку трансфертів населенню. Так, згідно з Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219, облік витрат, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій, стипендій тощо ведеться на субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями» [18].

Водночас Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219, передбачено нарахування стипендій за дебетом 8011 «Витрати на оплату праці» та кредитом субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню». Згідно з Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці» ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо) [18]. Стипендія – це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які навчаються на денних

Внесення змін до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219

Чинна кореспонденція субрахунків			
№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
5.1	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»
8.2	Нарахування стипендій	8011 «Витрати на оплату праці»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
Запропонована кореспонденція субрахунків			
5.1.1	Отримання асигнувань на виплату соціального забезпечення суб'єктом державного сектору згідно своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Бюджетні асигнування (на виплату соціального забезпечення)»
8.2	Нарахування стипендій	8511 «Витрати за бюджетними асигнуваннями (на виплату соціального забезпечення)»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»

відділеннях вищих навчальних закладів, а також особам, що проходять підготовку в аспірантурі та докторантурі, незалежно від інших виплат, передбачених законодавством України [19]. Очевидно, що стипендія за своєю економічною сутністю являє собою різновид соціального забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах та обліковуються за КЕКВ 2720 «Стипендії» та 2730 «Інші виплати населенню».

Отже, стипендії не можуть належати до фонду оплати праці та витрати на їх виплату мають бути відокремлені від витрат на оплату праці. Хоча жодним нормативно-правовим актом визначення стипендії не передбачено.

Для уникнення непорозумінь та чіткого відображення витрат із соціального забезпечення на рахунках бухгалтерського обліку пропонуємо облік витрат із нарахування та виплати стипендій здійснювати на субрахунку 8511 «Витрати за бюджетними асигнуваннями (на виплату соціального забезпечення)». Пропонуємо внести зміни до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, зокрема пункт 8.2 викласти в такій редакції: нараховано стипендію: дебет 8511 «Витрати за бюджетними асигнуваннями (на

виплату соціального забезпечення)» кредит 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню» (табл. 2).

Використання запропонованої кореспонденції субрахунків із відображення отримання асигнувань та нарахування стипендій дасть змогу уникнути протиріч, що склалися, та покращить безпосередньо облік.

Висновки. Доходи та видатки є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки на основі їх зіставлення визначається фінансовий результат виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів. Запропоновано відкриття аналітичних субрахунків до рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», що уможливить визначити фінансовий результат за всіма класифікаційними ознаками доходів та витрат. Запропоновано запровадити рахунок 7311 «Пасивні доходи розпорядників бюджетних коштів, що є доходами бюджету» замість рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», що допоможе привести облік у відповідність до чинного законодавства. Для уникнення непорозумінь та чіткого відображення витрат запропоновано бухгалтерські проведення із соціального забезпечення на рахунках бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Клименко О.М. Питання обліку доходів і видатків місцевих бюджетів / О.М. Клименко // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (16–18 жовтня 200 р.) / Відповідальний за виконання В.М. Івахненко. – К. : КНЕУ, 2000. – 268 с.
2. Свірко С.В. Реформування обліку бюджетних установ в Україні / С.В. Свірко // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (16–18 жовтня 2000 р.) / Відповідальний за виконання В.М. Івахненко. – К. : КНЕУ, 2000. – 268 с.
3. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
4. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Р.Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
5. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : [підручник] / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник ; за заг. ред. проф. Р.Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
6. Джога Р.Т. Облік в бюджетних установах / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, М.В. Дунаєва. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.

7. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2001. – 224 с.
8. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2004. – 448 с.
9. Лучко М.Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, Н.М. Хорунжак. – Тернопіль, 2002. – 178 с.
10. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
11. Канева Т.В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ : автореф. дис. ... канд. ек. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Канева. – Київ, 2002. – 21 с.
12. Канева Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Т.В. Канева. – К. : Книга, 2004. – 180 с.
13. Фінанси, гроші та кредит: теорія та практика : [навч. посіб.] / Д.І. Коваленко, В.В. Венгер. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 578 с.
14. Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика / О.В. Заячківська. – Житомир, 2010.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.
17. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2016 № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>.
18. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / М. Зварич, Р. Бойко, Л. Лучечко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://readbookz.com/pbooks/book-32/ua/chapter-1547/>.

Аннотация. В работе рассмотрены проблемные аспекты учета исполнения смет главных распорядителей бюджетных средств в условиях трансформационных процессов в Украине, направленные на достижение международных стандартов. Проанализированы доходы и расходы как важнейшие объекты бухгалтерского учета, при сопоставлении которых определяется финансовый результат выполнения смет учреждений государственного сектора. Предложено усовершенствование учета доходов, расходов и определения финансового результата выполнения смет главных распорядителей бюджетных средств.

Ключевые слова: смета, главные распорядители бюджетных средств, доходы, расходы, бюджетный кодекс, Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета государственного сектора, учреждения.

Summary. The problem aspects of the accounting of the implementation of the estimates of the main spending units in the conditions of the transformation processes in Ukraine aimed at achieving international standards are considered in the paper. The income and expenses as the most important objects of accounting are compared with the comparison of which is determined by the financial result of the execution of estimates of public sector institutions. Improvement of accounting of incomes, expenditures and determination of financial result of execution of estimates of main spending units is proposed.

Key words: budgets, main spending units, revenues, expenditures, budget codes, national public sector accounting (public) accounting standards, budget institutions.