

О.М. Клименко,

к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

В.В. Гливенко,

к.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

А.В. Клименко,

здобувач

(Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна)

ОБЛІКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного бюджету та місцевих бюджетів, якими визначаються бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Бюджетні асигнування надаються розпорядникам коштів, як правило, з конкретного бюджету залежно від підпорядкованості установи, територіального розміщення та доцільності віднесення видатків на цей бюджет відповідно до економічних і соціальних завдань держави.

Термін «доходи загального фонду» з'явився порівняно недавно. Доти застосовувалося поняття «фінансування бюджетних установ» як процес виділення коштів з відповідного бюджету. Необхідно зауважити, що цей процес не залишався незмінним за останні два десятиріччя і здійснювався за різними формами й методами. До кінця 1990-х років бюджетні установи фінансувалися за двома методами: відкриттям кредитів і перерахуванням коштів із поточного (основного) рахунка місцевого бюджету на поточні рахунки в установах банків. Через відкриття кредитів здійснювалося фінансування на видатки установ, що утримувались за рахунок союзного й республіканських бюджетів. Установи, що утримувались за рахунок бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів, фінансувалися за іншим методом [1, с. 61].

Відкриття кредитів на фінансування видатків установ не супроводжувалося перерахуванням коштів із рахунків бюджетів на рахунки розпорядників кредитів, а лише уточнювалися й повідомлялися суми, передбачені на видатки за рахунок бюджету, і надавалось право на отримання цих коштів у банку. Такий порядок можливий тільки за умов стійкості й бездефіцитності державного бюджету, а тому від цього методу довелося відмовитися. Починаючи з 1990 року в установах галузей соціально-культурного комплексу впроваджується новий господарський механізм, який передбачав відміну кошторисного фінансування та перехід на фінансування за галузевими нормативами, поєднання бюджетних і позабюджетних коштів. Кошти, отримані за рахунок різних джерел, створювали єдиний фонд фінансових коштів. Для зберігання як бюджетних, так і позабюджетних коштів в установах банку відкривався розрахунковий рахунок, а поточні рахунки за бюджетними і позабюджетними коштами закривалися. Експеримент з упровадження бюджетного госпрозрахунку не виправдав себе на практиці та був відмінений. Фінансування всіх бюджетних установ знову стало

кошторисним, при цьому бюджетні кошти перераховувались на поточні (бюджетні) рахунки, що відкривалися в установах банків.

У період становлення ринкової економіки утворилося багато комерційних банків, змінилися функції НБУ в частині виконання державного бюджету, у результаті облік і контроль за витрачанням бюджетних коштів значно послабились. Розпорошення бюджетних коштів за багатьма поточними рахунками, брак оперативної інформації на всіх рівнях виконання державного бюджету не давали змоги ефективно маневрувати і без того обмеженими коштами. Саме цим пояснюється становлення в Україні органів Державного казначейства.

Відповідно до Тимчасової інструкції про порядок касового виконання державного бюджету за видатками, затвердженої ГУДКУ від 21.03.97 за № 28, надання асигнувань медичним закладам, починаючи з 1997 р., здійснювалось за двома формами (рис.1, 2.):

- за відомчою структурою;
- через органи Державного казначейства.

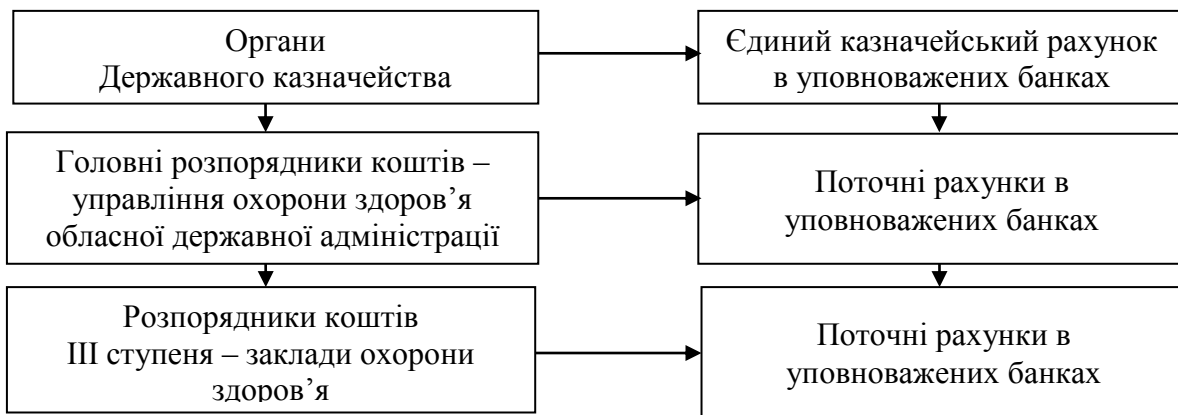


Рис. 1. Фінансування медичних закладів за відомчою структурою

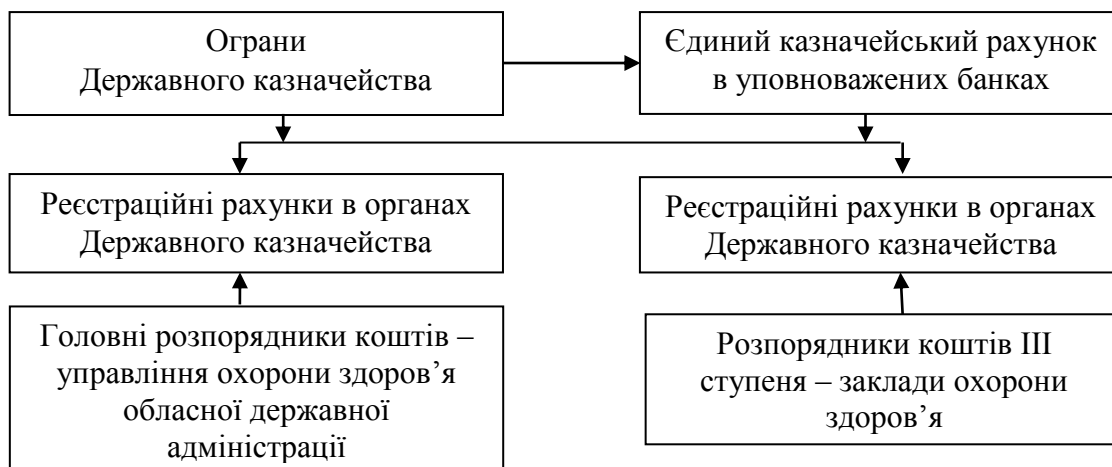


Рис. 2. Фінансування медичних закладів через органи Державного казначейства

За першою формою фінансувалися установи, що утримувалися за рахунок місцевих бюджетів та інші розпорядники коштів, перелік яких затверджувався Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства фінансів України.

Фінансування за відомчою формою проводилось таким чином: Головне управління Державного казначейства перераховувало бюджетні кошти з Єдиного казначейського рахунка на поточні рахунки ГРК на підставі поданих ними (складених за встановленою формою) розподілів бюджетних коштів. ГРК в уповноважених установах банків відкривали такі поточні рахунки:

- а) на видатки установи;
- б) для переказу коштів підвідомчим установам.

Перерахування бюджетних коштів на поточні рахунки здійснювалось в міру акумуляції коштів на рахунку місцевого бюджету. Такий порядок фінансування мобілізував діяльність місцевої адміністрації та фінансової служби на своєчасне й повне виконання дохідної частини бюджету, тобто видатки місцевих бюджетів безпосередньо залежали від доходів.

Згідно із Тимчасовою інструкцією про порядок касового виконання державного бюджету за видатками бюджетні установи, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, фінансуються за другою формою – через органи Державного казначейства, яким в установах Національного банку та вповноважених установах комерційних банків, визначених Кабінетом Міністрів України та Національним банком України, відкриваються єдині казначейські рахунки відповідно до Наказу ГУ ДКУ від 21.03.97 № 28. Єдиний казначейський рахунок – це система бюджетних рахунків органів Державного казначейства в установах банків, на які зараховуються податки, збори та інші обов'язкові платежі державного бюджету і з яких органами державного казначейства здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів, та оплачують інші видатки бюджетних установ як у безготівковому порядку, так і готівкою.

У разі фінансування розпорядників бюджетних коштів через територіальні органи Державного казначейства всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках закривались і їм в органах Державного казначейства відкривались реєстраційні рахунки, кількість яких у конкретного розпорядника коштів залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Перерахування коштів для здійснення видатків державного бюджету через систему органів Державного казначейства передбачає відкриття розпорядникам коштів I і II ступеня крім реєстраційних рахунків також зведених особових і особових рахунків.

Зведені особові рахунки – це рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові та реєстраційні рахунки.

Особові рахунки – це рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпорядникові бюджетних коштів.

Організація роботи щодо перерахування Державним казначейством України коштів державного бюджету на здійснення видатків зводиться до таких заходів. На підставі ресурсного балансу на відповідний період і бюджетних призначень та з урахуванням зареєстрованих зобов'язань складаються пропозиції про виділення коштів із загального фонду державного бюджету за головними розпорядниками коштів загальною сумою, а за потреби – за кодами функціональної класифікації. На підставі затверджених Державним казначейством України розпоряджень про виділення коштів ГРК ці кошти зараховуються на зведені особові й/чи особові рахунки. При цьому кошти, зараховані на зведені особові рахунки на підставі розподілу ГРК, зараховуються на особові рахунки, після чого, згідно з розподілом коштів розпорядника ступеня, ці кошти зараховуються на відповідні реєстраційні рахунки (рис. 3).

З метою розділення інформаційних і грошових потоків введено нове поняття «відкриті асигнування». Відкриті асигнування – це право, надане головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, щодо розподілу виділених асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) та використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань [2].

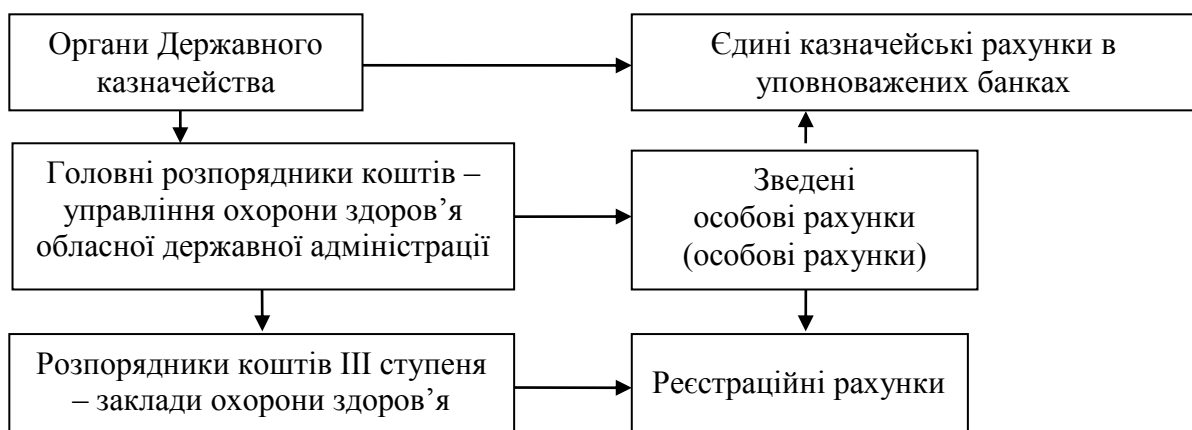


Рис. 3. Порядок надходження коштів на реєстраційні рахунки медичних закладів із застосуванням зведених особових (особових) рахунків

Таким чином, відкриті асигнування – це фактично дозвіл на розподіл та використання відповідних бюджетних асигнувань. При цьому розподіл і переміщення здійснюється шляхом надання відповідної інформації, а не переміщення грошових ресурсів. Облік відкритих асигнувань ведеться на відповідних рахунках 9 класу «Позабалансовий облік» Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів. Внаслідок цього головним розпорядникам та розпорядникам коштів нижчого рівня, які мають право перерозподіляти асигнування, не будуть відкриватися особові та зведені особові рахунки (рахунки 3 класу) не тільки на рівні центрального апарату Державного казначейства України, як це відбувається сьогодні, а й на рівні територіальних управлінь Державного казначейства України.

Зберігаються процедури відкриття реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядникам бюджетних коштів. Однак змінено порядок руху коштів на зазначених рахунках. На відповідні реєстраційні (спеціальні реєстраційні) рахунки, відкриті на ім'я розпорядників бюджетних коштів за балансовими рахунками 352 групи Плану рахунків, кошти на здійснення видатків будуть зараховуватися в момент оплати рахунків. Тобто залишків на рахунках 3 класу на кінець операційного дня не буде (окрім випадків відновлення видатків).

Бюджетним кодексом встановлено, що складовими частинами державного та місцевих бюджетів можуть бути загальний та спеціальний фонди (стаття 13) [3, с. 76]. Виділення у складі державного бюджету спеціального фонду, що вперше було здійснено у 2000 році, мало на меті запровадження обліку та казначейського виконання так званих «власних» коштів бюджетних установ, які раніше були поза бюджетом і обліковувались в установах комерційних банків. Перелік власних надходжень бюджетних установ та організацій визначається Кабінетом Міністрів України та класифікується таким чином:

– плата за послуги, що надаються бюджетними установами, у тому числі: згідно з функціональними повноваженнями; від господарської та/або виробничої діяльності; за оренду майна бюджетних установ; кошти від реалізації майна;

– інші джерела надходжень бюджетних установ, у тому числі: гранти та дарунки, отримані бюджетними установами; кошти, що отримують бюджетні установи на виконання окремих доручень.

Прикладами власних надходжень бюджетних установ є: орендна і квартирна плата, інші надходження від експлуатації будівель і приміщень, основних засобів, що безпосередньо належать установам; надходження від надання транспортних послуг з перевезення населення, вантажів, ремонту транспортних засобів; від надання послуг з організації проведення свят, вечорів, зустрічей, змагань; від надання кіно-, фото-, аудіо-, відеопослуг, а також від продажу квитків на виставки, продажу репродукцій, буклетів тощо. Побудова обліку доходів загального та спеціального фондів надана на рис. 4, в свою чергу класифікація доходів по відношенню до спеціального фонду є багатоканальною. Створення спеціального фонду як тимчасового заходу для легалізації і оприлюднення коштів бюджетних установ дозволило на перехідному етапі здійснити інвентаризацію та контроль за надходженнями бюджетних установ.

Надходження до спеціального фонду використовуються за конкретними напрямами, визначеними законом про державний бюджет.

Всі ці зміни в законодавстві впливали на план рахунків фінансування, грошових коштів і видатків, тому предметом бухгалтерського обліку став облік витрат не тільки в рамках бюджетного фінансування, а й облік доходів та витрат від підприємницької та іншої діяльності.

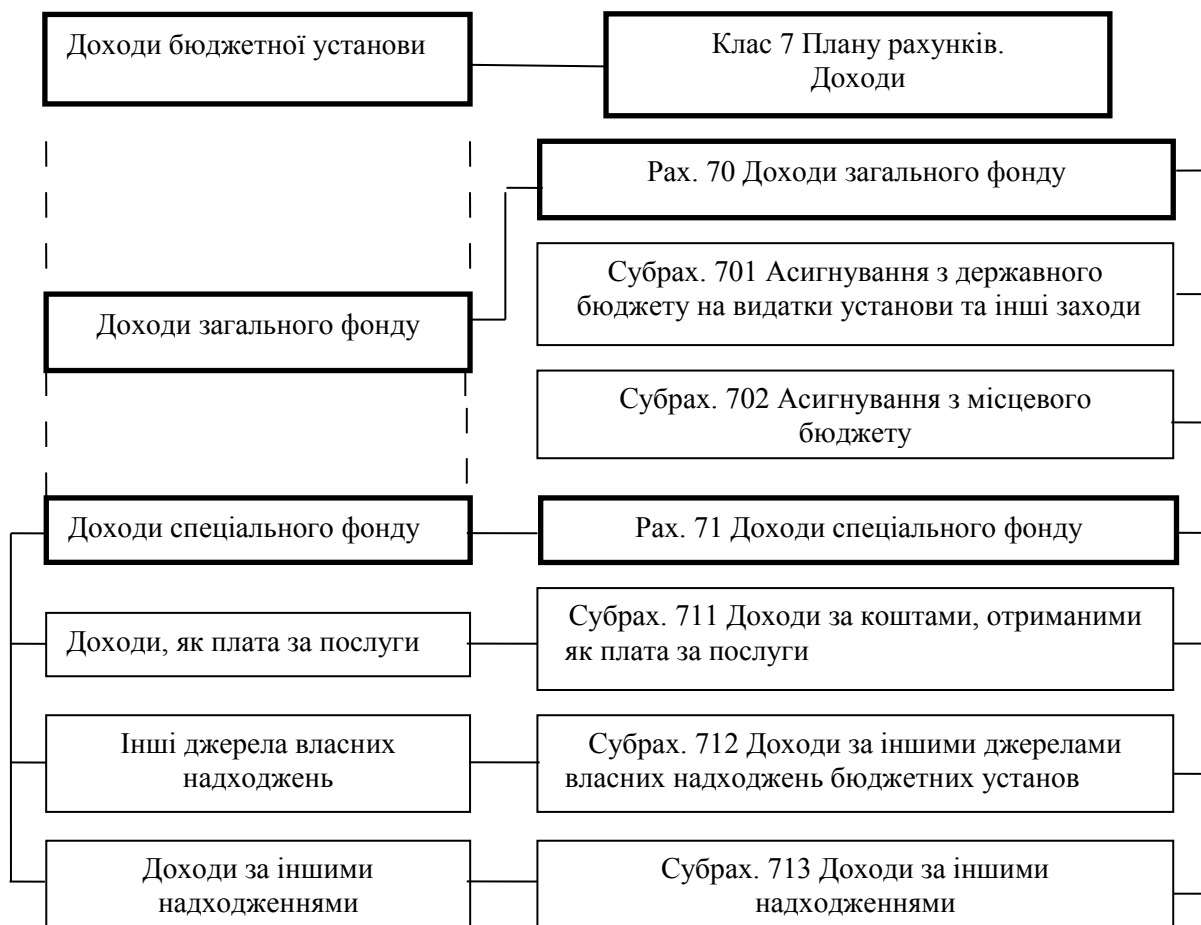


Рис. 4. Побудова обліку доходів загального та спеціального фондів

Проблема вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях неодноразово піднімалась в науково-дослідних роботах з бюджетного обліку. Думки авторів в цій сфері поділились. Одна група вчених пропонує удосконалювати існуючий план рахунків бюджетного обліку, друга – використовувати єдиний план рахунків для всіх галузей народного господарства.

На думку багатьох вчених-економістів (Масталигіна Н.А., Воронов Є.П., Кувватов А.Ж., Свірко С.В., Ханкішиєв Б.А., Шуляк О.І.) пропонують перекласти облік в бюджетних організаціях на схему обліку комерційних підприємств, використовуючи для цього єдиний план рахунків бухгалтерського обліку [4].

Методика обліку витрат в бюджетній організації охорони здоров'я, що пропонується Кувватовим А.Ж. за схемою промислового обліку, повинна ліквідувати діючий «котловий» метод обліку і забезпечити системність обліку витрат організації.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ застосовуються різні за змістом, призначенням і побудовою бухгалтерські рахунки. Для забезпечення однаковості відображення господарських операцій, групування і накопичення облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу, призначений "План рахунків

бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядок застосування Плану рахунків бюджетних установ», затверджені наказом Головного управління Державного казначейства України від 26.06.2013 № 611 (зі змінами та доповненнями) [5].

План рахунків, структуру якого наведено в таблиці 1, розроблений на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ, затвердженого Міністерством фінансів України від 30.11.1999 № 291, з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій, розроблена і затверджена наказом Державного казначейства України від 26.06.2013 р. № 611 забезпечує правильне використання Плану рахунків з метою відображення господарських операцій.

Таблиця 1

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Номер і найменування класів	Номера рахунків, які входять в клас	Кількість рахунків	
		синтетичних	Субрахунків
I Розділ. Балансові рахунки			
1. Необоротні активи	10-15	6	28
2. Запаси	20-26	7	28
3. Кошти, розрахунки та інші активи	30-37	8	32
4. Власний капітал	40-44	5	9
5. Довгострокові зобов'язання	50-52	3	5
6. Поточні зобов'язання	60-68	9	35
7. Доходи	70-72, 74	4	12
8. Витрати	80-85	6	14
9. Адміністративні послуги	91-92	2	2
Усього		50	165
II Розділ. Позабалансові рахунки	01-02, 04-08	7	

Велика кількість субрахунків в Плані рахунків пояснюється тим, що саме через систему субрахунків відображаються специфічні особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і об'єктів обліку – видатків, асигнувань з бюджету, доходів спеціального фонду, грошових коштів на реєстраційних рахунках, розрахунків з грошового забезпечення військовослужбовців, розрахунків зі стипендіатами, лікувальних засобів, продуктів харчування, результатів виконання кошторису та фондів.

Тому для записів господарських операцій у поточному обліку, подальшого узагальнення облікових даних з метою складання звітності користуються субрахунками і лише в окремих випадках інформація узагальнюється на синтетичних рахунках.

Для облікового процесу базовим є положення про роздільний облік доходів, грошових коштів і видатків загального фонду та спеціального фонду. Фактично можна говорити про функціонування двох взаємопов'язаних підсистем обліку.

Видатки на утримання бюджетних установ є одним з основних напрямів видатків бюджету.

Але не завжди видатки на утримання установи збігаються з видатками бюджету. Так, величина грошових коштів, перерахованих постачальникам продуктів харчування, характеризує суму видатків бюджету, але для установи – це зміна складу активів (грошові кошти на рахунках – продукти харчування на складі) без реальних видатків коштів. Виходячи з двоїстості характеру видатків бюджетних установ, вони поділяються на касові і фактичні. Касовими видатками є всі виплати, здійснені з реєстраційних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкових перерахувань. Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних асигнувань відповідно до кошторисних призначень.

Планом рахунків не передбачено окремих рахунків для обліку касових видатків, оскільки ці видатки збігаються з кредитом рахунку 32 «Рахунки в казначействі» та його субрахунків.

Фактичні видатки – це реальні витрати бюджетних установ, оформлені відповідними документами і проведені за рахунок коштів загального та спеціального фондів, а також нараховані суми заробітної плати, грошового забезпечення, стипендій або проведені за обліком видатки за неоплаченими рахунками кредиторів.

Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Для обліку фактичних видатків призначено два рахунки: 80 «Видатки загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду» та його субрахунки: 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»; 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»; 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду».

Органи Державного казначейства, як суб'єкти господарювання, є єдиними організаціями, які ведуть облік за двома планами рахунків: як бюджетні установи – за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і як надавачі бюджетних послуг – за Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (наказ ДКУ від 28.11.2000 № 119) [7].

Діючий План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ втратить свою чинність з 01.01.2017 р.

З 1 січня 2017 р. вступить в дію План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, порядок застосування якого затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219 (далі наказ № 1219).

Новий План рахунків включає розділ I «Балансові рахунки» (класи 1-8) та розділ II «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0). Розпорядники бюджетних коштів не використовують позабалансові рахунки класу 9, а з балансових рахунків використовують лише рахунки з ідентифікатором суб'єкта державного сектору 1.

Наказом № 1219 затверджені:

– Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами;
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету;
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету.

Суб'єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику [9].

Розробником концепції реформування бухгалтерського обліку в державному секторі виступає Державне казначейство України і Міністерство фінансів України. З урахуванням наступного досвіду реформування бухгалтерського обліку передбачаються і здійснюються широкомасштабні обґрунтовані та реальні за можливостями і термінами виконання заходи, направлені на проведення національної системи бухгалтерського обліку з виконання бюджетів і кошторисів розпорядників бюджетних коштів у відповідність до міжнародних стандартів.

Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету та наближення його до міжнародних стандартів мають велике економічне і політичне значення. Наразі йдеться лише про попередні результати роботи, оскільки реформування обліку – це не одноразовий процес, а складна, тривала робота над вдосконаленням та подальшим розвитком закладених основ, що, врешті-решт, дозволить створити в Україні фінансовий облік за міжнародними принципами в умовах чинного законодавства, перейти від «касової» до «економічної» оцінки діяльності сектора державного управління, надавати Уряду повний спектр інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Бюджетний облік у цілому та бухгалтерський облік бюджетних установ зокрема знаходиться на етапі активного реформування. Оголошена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління знаходиться на порозі фактичного запровадження вже розроблених методичних та організаційних положень вказаної підсистеми національного бухгалтерського обліку [10]. Йдеться про розроблені: 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (та окремі методичні рекомендації до останніх), нормативні документи з

організації праці облікових працівників бюджетних установ і розподілу обов'язків щодо обліку активів, зобов'язань, капіталу в межах суб'єктів бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. За умов кінцевого і повного введення в дію всіх сформованих новацій у сфері стандартизації бюджетного обліку (станом на 01.01.2016 р. у практику бюджетного обліку вже запроваджено 9 НП(С)БОДС)), чітка регламентаційність останнього зникне, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБОДС) для державного сектору, які й були прийняті за основу при формуванні НП(С)БОДС, виникне багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку.

У затверджених Міністерством фінансів НП(С)БОДС прописані позиції оцінки доходів суб'єктів державного сектору в розрізі доходів від обмінних та необмінних операцій. Власне, сам розподіл на такі види доходів є новим для вітчизняного бюджетного законодавства, тому питання їх оцінки також слід розглядати під новим кутом зору. Згідно з МСБОДС 9, дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. У НП(С)БО 124 «Доходи» вказано, що оцінка доходів від обмінних операцій здійснюється у такому порядку [11]:

1. Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

2. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

3. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

4. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

5. Інші доходи (від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (окрім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.

Оцінка доходів від необмінних операцій здійснюється у такому порядку:

1. Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

2. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

3. Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманій відповідно до законодавства.

4. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією [11].

Висновки і пропозиції. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі та поступове запровадження в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі значно наближують розкриття інформації у вітчизняній фінансовій звітності суб'єктів державного сектору до вимог міжнародних стандартів. Та все ж, на думку фахівців, новостворені нормативні документи не можна вважати повністю досконалими і вони потребують обговорення і доопрацювання [12].

Список використаних джерел

1. *Джога Р.Т., Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва.* Облік у бюджетних установах / Р.Т.Джога, – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.

2. *Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками,* затверджено наказом Державного казначейства України від 25.05.04 №89.

3. *Бюджетний кодекс* України від 21.06.01 № 2542-III .

4. *Клименко О.М.* «Облік та аналіз фінансового забезпечення бюджетних установ (на прикладі закладів охорони здоров'я Чернігівської області)»: Автореф. дис. к.е.н. // Київ, КНЕУ, 2006 – 22 с.

5. *План рахунків* бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну України від 26.06.13 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/paran16#n16>

6. *Джога Р.* Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування // Бухгалтерський облік і аудит, № 8-9, 2005. – с. 1-11.

7. *План рахунків* бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевого бюджетів та Інструкції з його використання, затверджений наказом ДКУ від 28.11.2000 № 119 зі змінами та доповненнями.

8. *Клименко О.М.* Особливості формування багатоканальної системи фінансування медичної допомоги // Сіверянський літопис. – 2002, № 4. – с. 73-75.

9. *Облік у бюджетних установах* : Навчальний посібник. / За ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

10. *Постанова Кабінету Міністрів України* від 16.01.07 №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>

11. *Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі:* Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>

12. *Лень В.С.* Облік доходів бюджетних установ за новим планом рахунків // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 274-276.

Для посилань: Клименко О.М. Облікове супроводження операцій з надходження і використання бюджетних коштів / О.М. Клименко, В.В. Гливенко, А.В. Клименко // Удосконалення методики та організації обліково-аналітичної роботи в сучасних умовах господарювання : монографія / Гоголь Т.А., Нехай В.А., Онищенко В.П. [та ін.] за наук. ред. д.е.н., проф. Маргасової В.Г., к.е.н., доц. Гливенко В.В. – Київ: Кондор-видавництво, 2016. – с. 122-136.

Облікове супроводження операцій з надходження і використання бюджетних коштів

Анотація: Розглянуто порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку асигнувань з бюджету за діючим до 2017 року Планом рахунків та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219 з урахуванням вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Зроблено висновок, що запровадження в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі значно наближують розкриття інформації у вітчизняній фінансовій звітності суб'єктів державного сектору до вимог міжнародних стандартів. Проте, новостворені нормативні документи не можна вважати повністю досконалими і вони потребують обговорення і доопрацювання.

Ключові слова: бюджетні кошти, доходи, бюджетні установи, бухгалтерський облік.

Accounting support of operations on receipt and use of budget funds

Annotation: The order of displaying on the accounts of appropriations from the budget for the existing till 2017 is the Account plan and the State accounts accounting plan, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 29, 15, № 1219 taking into account the requirements of the National Accounting Standards (Standards) The public sector. It was concluded that the introduction of the National Public Accounting Standards (Public Sector Accounting Standards) in the public sector significantly approximates the disclosure of information in the national financial statements of public sector entities to the requirements of international standards. However, the newly created normative documents can not be considered perfectly perfect and they need discussion and revision.

Key words: budget funds, incomes, budgetary institutions, accounting.