

з боку керівництва підприємств і держави, спроможний стати одним із найефективніших інструментів позитивних організаційних змін.

8. Висновки

Впровадження бенчмаркінгу енергоефективності як методу управління в діяльності вітчизняних промислових підприємств дозволить зорієнтувати керівництво підприємств на дотримання кращих міжнародних стандартів. Використання інструментарію бенчмаркінгу полегшить впровадження системи енергетичного менеджменту на підприємствах у відповідності до ISO 50001, зорієнтує на кращі світові стандарти та практики, сприятиме підвищенню їх конкурентоспроможності не тільки на внутрішньому галузевому рівні, а й на міжнародному, дозволить підвищити рівень ефективності, закладе підвалини розвитку ефективної управлінської системи вітчизняних підприємств.

Література

1. Розен, В. П. Методологія бенчмаркінгу енергоефективності для промисловості України [Текст] / В. П. Розен, Б. Л. Тішкевич, П. В. Розен // Энергосбережение. Энергетика. Энергоаудит. – 2012. – № 5. – С. 9–19. – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/archive/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BA%D0%B0/eee/2012/6/17968.pdf
2. Гончарук, А. Г. Бенчмаркінг як метод управління ефективною підприємства [Текст] / А. Г. Гончарук // Труды Одесского политехнического университета. – 2007. – № 1. – С. 253–258.
3. Кирик, О. А. Бенчмаркінг як інструмент пошуку інновацій [Текст] / О. А. Кирик // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 1. – С. 49–52.

4. Данілкова, А. Ю. ISO 50001 – глобальний стандарт у напрямку енергозбереження. Зарубіжний досвід у напрямку стандартизації [Текст] / А. Ю. Данілкова // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління, серія «Економіка». – 2014. – № 288. – С. 128–136.

5. ISO 50001:2011. Системы энергетического менеджмента. Требования и руководство по использованию [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.iso.org>

6. Блішук, К. М. Прогнозування розвитку територій. Бенчмаркінг [Текст]: навч. пос. / К. М. Блішук, А. С. Крупник, С. Г. Матвійшин та ін.; за ред. М. М. Білінської. – К.: К.І.С., 2014. – 120 с.

References

1. Rosen, V. P., Tishkevych, B. L., Rosen, P. V. (2012). Metodologija benchmarkingu energoefektivnosti dlja promyslovosti Ukrainy. Jenergosberezhenie. Jenergetika. Jenergoaudit, 5, 9–19, Available at: http://www.kpi.kharkov.ua/archive/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BA%D0%B0/eee/2012/6/17968.pdf
2. Goncharuk, A. G. (2007). Benchmarking as a method of enterprise performance management. Proceedings of the Odessa Polytechnic University, 1, 253–258.
3. Kirik, O. A. (2013). Benchmarking as a search tool innovation. Herald Berdyansk University of Management and Business, 1, 49–52.
4. Danilkova, A. J. (2014). ISO 50001 – the global standard in the area of energy conservation. Foreign experience towards standardization. Scientific Papers of Donetsk State University of Management, series "Economics", 288, 128–136.
5. ISO 50001: 2011. Sistemy jenergeticheskogo menedzhmenta. Trebovanija i rukovodstvo po ispol'zovaniju (2011). Available at: <http://www.iso.org>
6. Blischuk, K. M., Krupnik, A. S., Matviyishyn, E. G. et. al; Bilynska, M. M. (Ed.) (2014). Prediction of areas. Benchmarking. Kyiv: K.I.S., 120.

*Рекомендовано до публікації д-р екон. наук, професор Войнаренко М. П.
Дата надходження рукопису 12.11.2015*

Данілкова Анастасія Юріївна, аспірант, кафедра обліку та аудиту, Хмельницький національний університет, вул. Інститутська, 11, м. Хмельницький, Україна, 29016
E-mail: anastasiia.17@rambler.ru

УДК 657.1

DOI: 10.15587/2313-8416.2015.56324

ВИТРАТИ БЮДЖЕТУ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© С. В. Калюга

Визначено та проаналізовано склад бюджетної класифікації: доходи та видатки. Об'єктами обліку витрат є: кошти бюджету (державного, місцевого) та в межах кожного з них – на виконання бюджетних програм; фінансові витрати; витрати за обмінними та необмінними операціями; умовні витрати.

Для обліку витрат державного бюджету доцільно розширити застосування аналітичних рахунків, що сприятиме розширенню об'єктів бухгалтерського обліку, раціональному й ефективному використанню коштів, узагальненню і водночас деталізації операцій за їх змістом

Ключові слова: витрати, економічна класифікація видатків, дефіцит, синтетичний і аналітичний облік, рахунки, субрахунки

The structure of budget classification is defined and analyzed: incomes and expenditures. The objects of expenditure accounting are: budget funds (state and local) and within each of them - on the implementation of budget programs; financial expenditures; expenditures for exchange and non-exchange transactions; contingent expenditures.

To accounting the expenditures of the state budget is appropriate to broaden the application of analytical accounts that will promote the extension of the objects of accounting, rational and efficient use of funds, generalization and detailing of the transactions on their content

Keywords: *expenditures, economic classification of expenditures, deficit, synthetic and analytical accounting, accounts, sub-accounts*

1. Вступ

Протягом останніх більш ніж двадцяти років бюджет України залишається щорічно дефіцитним. Цей дефіцит фінансується за рахунок внутрішніх або зовнішніх джерел. У період із 1990 р. по 1995 р. для покриття бюджетного дефіциту в країні в основному використовувалася емісія грошей, що послужило потужним інфляційним чинником. Починаючи з 1995 р. емісія грошей, як головний чинник для фінансування дефіциту бюджету, не застосовується, а використовуються різноманітні державні цінні папери з різними термінами погашення (три, шість місяців і рік): казначейські зобов'язання, облігації внутрішньої валютної державної облігаційної позики, державні ощадні позики, золоті сертифікати. Зовнішніми джерелами фінансування бюджетного дефіциту слугують кредити, переважно Міжнародного валютного фонду (надалі – МВФ). Необхідно зазначити, що в західних країнах із розвинутою ринковою економікою бюджету також мали хронічний дефіцит. Але, починаючи з 1990 р., їх бюджетний дефіцит постійно скорочується. На сьогодні основним завданням політики дефіциту державного бюджету України є продовження курсу на його неінфляційне покриття за послідовного скорочення витрат бюджету й обсягу зовнішніх запозичень.

У Бюджетному кодексі України (надалі – БК) [1] застосовуються два терміни: «витрати» і «видатки». Відповідно до складу «витрат бюджету» відносяться: видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів. Видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом. Тобто, видатки бюджету є складовою витрат і мають суттєву вагу. Отже, поняття «витрати бюджету» є ширшим за «видатки бюджету».

2. Постановка проблеми

Видатки бюджету підлягають узагальненню за різноманітними ознаками відповідно до бюджетної класифікації, а інформація про них відображається на рахунках бухгалтерського обліку (синтетичного й аналітичного).

Достовірному й об'єктивному відображенню в обліку видатків бюджету, як складової витрат, сприяє вдосконалена бюджетна класифікація, що, в свою чергу, є підставою для застосування затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. № 1203 Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – ПР) [2] і запланованого до впровадження з 01.01.2017 року.

3. Тематичний огляд економічної літератури

Вагомий внесок у розвиток бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора внесли відомі економісти, зокрема: С. М. Альошина, П. Й. Атамас, М. М. Артус, М. Г. Белов, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гізатуліна, Л. О. Гуцайлюк, Р. Т. Дзюга, Т. І. Єфіменко [3], С. О. Левицька, Л. Г. Ловинська [4], С. В. Свірко [5], Н. І. Сушко, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна, Федосов В. М. та ін. Аналіз їх наукових публікацій свідчить про відсутність обґрунтування об'єкта обліку витрат у державному секторі відповідно до затвердженого НП(С)БОДС 135 «Витрати» [6] і ПР [2].

4. Бюджетна класифікація, економічна класифікація видатків, методологія визначення об'єкта обліку витрат бюджету та їх відображення у фінансовій звітності

Сутність бюджетної класифікації в законодавчих документах України та різних країн (Росія [7], Казахстан [8], Молдова [9], Таджикистан) [10] і в науковій літературі трактується як систематизоване групування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу для складання фінансової звітності згідно з законодавством. У Керівництві зі статистики державних фінансів IMF GFSM 2001 (надалі – IMF GFSM 2001) [11], підготовленому Міжнародним валютним фондом, визначення поняття «бюджетна класифікація» взагалі не передбачено, оскільки її класифікаційні ознаки різноманітні в різних країнах і залежать від потреб управління кожної держави.

Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу і не тільки полегшує процес планування, складання та виконання бюджетів, але й сприяє ефективному контролю за фінансовою діяльністю розпорядників бюджетних коштів і забезпеченню загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників. Тобто, вважаємо за доцільне розглядати бюджетну класифікацію як єдине систематизоване групування бюджетних показників за однорідними ознаками, які представлені кодами та характеризують фіскальну й економічну політику держави відповідно до національного законодавства (в тому числі і національних стандартів бухгалтерського обліку).

Найбільш оптимальною і прийнятною, на наш погляд, є склад бюджетної класифікації згідно з БК України [1]: 1 – класифікація доходів бюджету; 2 – класифікація видатків та кредитування бюджету; 3 – класифікація фінансування; 4 – класифікація боргу.

Загальною рисою бюджетної класифікації кожної країни є дві чітко визначені складові частини бюджету: доходи та видатки.

Проведені дослідження свідчать, що порядок застосування бюджетної класифікації передбачено лише в Росії. Там визначено структуру загального коду бюджетної класифікації видатків, до складу якого входять: код головного розпорядника бюджетних коштів, коди розділу та підрозділу, код цільової статті (складається із коду програмної / не програмної статті та напрямку видатків), а також код виду видатків (класифікація видатків за їх економічною характеристикою). Окремі коди бюджетної класифікації видатків і є тими ознаками, за якими класифікуються видатки бюджетів Росії: функціональна та економічна класифікації.

У той же час в Україні [1], Росії [7], Таджикистані [10] і Киргизстані [12] видатки класифікуються за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів. За подібною ознакою класифікуються видатки бюджету Молдови, а саме – відповідно до організаційної приналежності одержувача коштів вони поділяються на видатки центральним, місцевим, державним й іншим органам та установам, організаціям і підприємствам, що фінансуються із бюджету.

На підставі проведеного дослідження нормативних документів та економічної літератури вважаємо складовими бюджетної класифікації для бюджетів усіх рівнів: доходи бюджету; видатки (функціональна, відомча й економічна); кредитування бюджету; фінансування й окремо – класифікацію боргу (за типом кредитора та боргового зобов'язання).

Видатки бюджету доцільно визначати як економічні відносини, що виникають у сфері взаємодії органів влади з іншими суб'єктами господарювання та спрямовані на фінансування цілей, передбачених відповідним бюджетом.

Серед класифікації видатків бюджету центральне місце займає їх економічна класифікація. Призначення її – чітке розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню тощо). Це дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх одержувачів із точки зору виконання бюджету.

Бюджетна економічна класифікація кожної країни має відмінні від класифікацій інших країн структуру (використовуються різні підходи до групування видатків). Проведені дослідження засвідчили, що усі видатки поділяються на дві основні групи: поточні та капітальні (Україна [1], Казахстан [8] і Молдова [9]), а потім усередині груп – за кодами видатків. В інших країнах (Росія [7], Таджикистан [10], Киргизія [12] і відповідно до IMF GFSM 2001 [11]) видатки класифікуються за основними групами – спочатку за кодами витрат, а усередині кодів – за іншими ознаками (суб'єктами,

призначенням). При цьому, у кожній країні застосовується своя система кодування.

Для узагальнення інформації щодо державного бюджету передбачено ПР, який визначає склад рахунків (синтетичних, аналітичних) і субрахунків. За структурою ПР побудовано за десятковою системою: код і найменування синтетичних рахунків і субрахунків; ідентифікатор суб'єкта державного сектора (3 – *державний бюджет*; 4 – *місцеві бюджети*; 5 – *рахунки органів Казначейства*), номер субрахунку. Об'єктами обліку витрат відповідно до ПР є: кошти бюджету (державного, місцевого) та в межах кожного з них на виконання бюджетних програм; фінансові витрати; витрати за обмінними та необмінними операціями; умовні витрати.

Відповідно до ПР передбачено витрати відображати на рахунках класу 8 «Витрати» відповідно за рахунками і субрахунками:

80 «Витрати на виконання бюджетних програм»: 803 «Витрати державного бюджету» (8031 «Витрати на оплату праці», 8032 «Відрахування на соціальні заходи», 8033 «Матеріальні витрати»);

83 «Фінансові витрати»: 833 «Фінансові витрати державного бюджету» (8331 «Фінансові витрати державного бюджету»);

84 «Інші витрати за обмінними операціями»: 843 «Інші витрати за обмінними операціями державного бюджету» (8431 «Інші витрати за обмінними операціями»);

85 «Витрати за необмінними операціями» для: державного бюджету – 853 «Витрати за необмінними операціями державного бюджету» (8531 «Трансферти», 8532 «Інші витрати за необмінними операціями»);

86 «Умовні витрати» – 863 «Умовні витрати державного бюджету» (8631 «Умовні витрати державного бюджету», 8632 «Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів»).

На наш погляд, необхідно на підставі синтетичних рахунків для обліку витрат державного бюджету розширити застосування аналітичних рахунків. Система аналітичних рахунків сприятиме узагальненню і водночас деталізації операцій за їх змістом із метою отримання більшого обсягу інформації для контролю й аналізу. Отже, деталізація видатків в Україні в аналітичному розрізі сприятиме відповідно розширенню об'єктів бухгалтерського обліку, раціональному й ефективному використанню коштів бюджету та відображенню їх у бухгалтерському обліку.

Об'єктивному відображенню витрат у бухгалтерському обліку сприяє також розроблений проект Методичних рекомендацій із співставлення інформації щодо доходів і витрат із рахунками бухгалтерського обліку та бюджетною класифікацією (надалі – Методичні рекомендації). Вони передбачають відповідність рахунків і субрахунків кодам бюджетної класифікації в розрізі доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями.

Органи Казначейства України для бухгалтерського обліку за необхідності можуть застосовувати кореспонденцію рахунків і субрахунків із відображення операцій, яка не передбачена Типовою коре-

спондентією (розроблено проект), зі збереженням єдиних методологічних принципів, що визначені національними положеннями (стандартами) в державному секторі й іншими нормативно-правовими актами, з відображенням цих особливостей в обліковій політиці.

На підставі рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку складається звітність. Зокрема, звітність про виконання бюджету у 2015 році – згідно з наказом Міністерства України «Щодо організації роботи органів Державної казначейської служби України зі складання звітності про виконання державного бюджету» [13]. У переліку форм бюджетної звітності щодо відображення витраток і витрат основними є:

«Звіт про виконання державного бюджету» – ф. № 2 м(к) дб);

«Звіт про виконання державного бюджету» – ф. № 2 м(к) дБ, що містить витратки в розрізі кодів програмної й економічної класифікації окремо за загальним і спеціальним фондами. Витратки за спеціальним фондом поділяються на частини залежно від джерел отримання коштів: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спеціального фонду.

На виконання наказу «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [14] передбачено, що з 01.01.2016 року набирають чинності: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»; 102 «Консолідована фінансова звітність»; 103 «Фінансова звітність за сегментами».

Основними формами звітності, які входять до складу НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та містять інформацію за витратками і витратами бюджету, є: «Баланс» (ф. № 1-дс); «Звіт про фінансові результати» (ф. № 2-дс); «Звіт про рух грошових коштів» (ф. № 3-дс).

«Баланс» (ф. № 1-дс) відображає витрати майбутніх періодів на початок і на кінець звітного періоду.

«Звіт про фінансові результати» (ф. № 2-дс) розкриває інформацію про витрати в результаті діяльності суб'єкта державного сектора та бюджету за попередній і звітний періоди: розділ I – фінансовий результат від здійснення витрат за обмінними та необмінними операціями; розділ II – витратки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією; розділ III – виконання бюджету за витратами в розрізі статей за економічною характеристикою витраток.

«Звіт про рух грошових коштів» (ф. № 3-дс) показує суми витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в розрізі обмінних і необмінних операцій.

Аналогічна інформація щодо виконання бюджетів за витратками та витратами наводиться в консолідованих формах звітності й у Примітках до фінансової звітності: «Консолідований баланс» (ф. № 1-кдс), «Консолідований звіт про фінансові результати» (ф. № 2-кдс), «Консолідований звіт про рух грошових коштів» (ф. №3-кдс), «Інформація за сегментами» (ф. № 5-дс) і в інших формах.

Таким чином, результати проведеного дослідження свідчать, що деталізація об'єктів обліку стосовно витрат державного бюджету на підставі розширення аналітичного обліку сприятиме: посиленню контролю за виконанням витрат; удосконаленню організації обліку у розрізі статей бюджетної класифікації та дотриманню вимог нормативних документів.

5. Апробація результатів дослідження

Проведене дослідження виконано на підставі: Закону про державний бюджет на відповідний рік; постанови Кабінету Міністрів України «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [15]; Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [16]; національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі і НП(С)БОДС 135 «Витрати» [6] із урахуванням міжнародних стандартів (IPSAS). Результати дослідження обговорювалися на науково-практичних семінарах і круглих столах для суб'єктів державного сектора в Київській області.

6. Висновки

Відповідно до БК України витратки бюджету, як складові витрат, підлягають узагальненню за різноманітними ознаками відповідно до бюджетної класифікації, а інформація про них відображається на рахунках бухгалтерського обліку (синтетичного й аналітичного). Раціональному використанню бюджетних коштів сприяє вдосконалена (деталізована) бюджетна класифікація, що вводиться в дію з 01.01.2017 року відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Проведені дослідження підтверджують раціональний склад бюджетної класифікації в Україні: 1 – класифікація доходів бюджету; 2 – класифікація витраток і кредитування бюджету; 3 – класифікація фінансування; 4 – класифікація боргу. Серед складових бюджетної класифікації центральне місце займають: доходи та витратки (за економічними ознаками) з детальним розподілом за їх предметними ознаками). Найбільш оптимальним підходом, на наш погляд, є відповідність між кодами економічної класифікації витраток кожної країни та тими, які передбачено IMF GFSM 2001 р., що створює можливість на єдиній основі проводити порівняння витраток у динаміці як у межах, так і поза межами країни.

Об'єктами обліку витрат є: кошти бюджету (державного, місцевого) на виконання бюджетних програм; фінансові витрати; витрати за обмінними та необмінними операціями; умовні витрати. Відповідно в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено для кожного об'єкта рахунки та субрахунки, а інформацію буде узагальнено у наступних формах звітності: «Баланс» (ф. № 1-дс); «Звіт про фінансові результати» (ф. № 2-дс); «Звіт про рух грошових коштів» (ф. № 3-дс). Визначення об'єкта бухгалтерського обліку витрат сприятиме підвищенню контролю за їх раціональним використанням.

Література

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Закон України від 08.07.2010. – № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному [Електронний ресурс]. – Міністерство фінансів України, 2013. – № 1203. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
3. Єфіменко, Т. І. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції: у 2 томах [Текст] / Т. І. Єфіменко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін.; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфіменко. – ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2014. – 784 с.
4. Єфіменко, Т. І. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні [Текст] / Т. І. Єфіменко, Л. Г. Ловінська, С. В. Калюга та ін.; за ред. Т. І. Єфіменко, Л. Г. Ловінської. – ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2013. – 526 с.
5. Ловінська, Л. Г. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів [Текст] / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. – ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2013. – 568 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2012, Бюл. № 568, зареєстровано в Міністерстві юстиції 06 червня 2012 р. за № 903/21215. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
7. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – 1998. – № 145-ФЗ. – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1694/
8. Некоторые вопросы Единой бюджетной классификации Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Приказ Министра финансов Республики Казахстан, 2014. – № 403. – Режим доступа: <http://www.grossbuh.kz/legislation/view/id/534.html>
9. О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности [Электронный ресурс]. – Закон Республики Молдова, 2014. – № 181. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/ru/354213/>
10. О государственных финансах Республики Таджикистан [Электронный ресурс]. – Закон Республики Таджикистан, 2011. – № 723. – Режим доступа: http://www.adlia.tj/base/show_doc.fwx?Rgn=115482
11. Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 року. Статистичне управління [Текст]: 2-ге вид.; переп. – 2001, 230 с.
12. Об основных принципах бюджетного права в Кыргызской Республике [Электронный ресурс]. – Закон Кыргызской Республики, 1998. – № 78. – Режим доступа: http://kenesh.kg/RU/Articles/6439-Zakon_KR_Ob_ osnovnyx_principax_byudzhetnogo_prava_v_KR_aspx
13. Щодо організації роботи органів Державної казначейської служби України з складання звітності про виконання державного бюджету [Електронний ресурс]. – Державна казначейська служба України, 2012. – № 52. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1188.html
14. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Міністерство фінансів України, 2014. – № 1163. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1603-14>
15. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]. – Затверджено постановою Кабміну України від 16.01.2007, Бюл. № 34. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

16. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [Електронний ресурс]. – Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015. – № 11. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/582>

References

1. Bjudzhetnyj kodeks Ukrai'ny (2010). Zakon Ukrai'ny vid 08.07.2010. № 2456-VI. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Plan rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu (2013). Ministerstvo finansiv Ukrai'ny, 1203. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
3. Jefimenko, T. I., Gasanov, S. S., Leonenko, P. M. et. al; Shlapaka, O. V., Jefimenko, T. I. (Eds.) (2014). Modernizacija finansovoi' systemy Ukrai'ny v procesi jevrointegracii': u 2. DNNU «Akad. fin. upravlinnja». Kyiv, 784.
4. Jefimenko, T. I., Lovins'ka, L. G., Kaljuga, Je. V. et. al; Jefimenko, T. I., Lovins'koi', L. G. (Eds.) (2013). Udokonalennja opodatkuvanja prybutku pidpryjemstv v Ukrai'ni. DNNU «Akad. fin. upravlinnja». Kyiv, 526.
5. Lovins'ka, L. G., Sushko, N. I., Svirko, S. V. et. al (2013). Reformuvannja buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori vipovidno do mizhnarodnyh standartiv. DNNU «Akad. fin. upravlinnja». Kyiv, 568.
6. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» (2012). Zatverdzheno nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 18 travnja 2012, № 568, zarejestrovano v Ministerstvi justycii' 06 chervnja 2012 za № 903/21215. Available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
7. Bjudzhetnyj kodeks Rossijskoj Federacii (1998). 145-FZ. Available at: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1694/
8. Nekotorye voprosy Edinoj bjudzhetnoj klassifikacii Respubliki Kazahstan (2014). Prikaz Ministra finansov Respubliki Kazahstan, 403. Available at: <http://www.grossbuh.kz/legislation/view/id/534.html>
9. O publichnyh finansah i bjudzhetno-nalогоvoj otvetstvennosti (2014). Zakon Respubliki Moldova, 181. Available at: <http://lex.justice.md/ru/354213/>
10. O gosudarstvennyh finansah Respubliki Tadzhi-kistan (2011). Zakon Respubliki Tadzhi-kistan, 723. Available at: http://www.adlia.tj/base/show_doc.fwx?Rgn=115482
11. Kerivnyctvo zi statystyky derzhavnyh finansiv 2001 roku. Statystyčne upravlinnja (2001). 230.
12. Ob osnovnyh principah bjudzhetnogo prava v Kyrgyzskoj Respublike (1998). Zakon Kyrgyzskoj Respubliki, 78. Available at: http://kenesh.kg/RU/Articles/6439-Zakon_KR_Ob_ osnovnyx_principax_byudzhetnogo_prava_v_KR_aspx
13. Shhodo organizacii' roboty organiv Derzhavnoi' kaznachejs'koi' sluzhby Ukrai'ny z skladannja zvitnosti pro vykonannja derzhavnogo bjudzhetu (2012). Derzhavna kaznachejs'ka sluzhba Ukrai'ny, 52. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1188.html
14. Zminy do dejakyh normatyvno-pravovyh aktiv Ministerstva finansiv Ukrai'ny z buhgalters'kogo obliku (2014). Minfin Ukrai'ny, 1163. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1603-14>
15. Strategija modernizacii' systemy buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky (2007). Zatverdzheno postanovoju Kabminu Ukrai'ny vid 16.01.2007, № 34. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
16. Metodichni rekomendacii' shhodo oblikovoi' polityky sub'jekta derzhavnogo sektora (2015). Zatverdzheno nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 23 sichnja 2015, № 11. Available at: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/582>

Дата надходження рукопису 11.11.2015

Калюга Євгенія Василівна, доктор економічних наук, професор, кафедра обліку, аналізу і аудиту, Національний університет біоресурсів і природокористування України, вул. Героїв Оборони, 11, м. Київ, Україна, 03041
E-mail: kalygae@ukr.net