

УДК 657.1.012

Адамик О.В. к.е.н., доц.
Тернопільський національний економічний університет

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У ПРОЦЕСАХ УНІФІКАЦІЇ ВІТЧИЗНЯНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ ДО СВІТОВИХ СТАНДАРТІВ

У статті розглянуто поняття економічної категорії “власний капітал” на основі дослідження проблем і недоліків діючих базових підходів до його організації

Ключові слова: власний капітал, бюджетні установи, бюджетний кодекс

Актуальність теми дослідження. Не зважаючи на значну регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів бюджетного процесу, вкрай актуальними є питання уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів відповідно до Закону України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу”.

Проблемам реформування та модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі економіки приділено багато наукових праць вітчизняних учених, зокрема: С.О. Левицької, Р.Т. Д жога, С.В. Свірко, Н.М. Хорунжак, О.В. Костюкової, К.С. Мащенко, Н. Сушко, Л.Г. Ловінської, В.А. Копилова та ін. Незважаючи на значні досягнення науковців та практиків, ряд проблем залишаються нерозв'язаними, зокрема, ті, що стосуються теоретичного визначення та методології відображення в обліку та звітності власний капіталу бюджетних установ.

Капітал як термін і елемент економіки вивчається у багатьох навчальних дисциплінах та наукових теоріях. Зокрема, його досліджували такі учені-обліковці як А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.Г. Швець та інші. Сутність капіталу проявилась в історії економічної думки надзвичайно багатогранно, окрім того, сучасні економічні реалії створюють нові умови для трактування та відображення в обліку цієї економічної категорії.

Метою даної статті є конкретизація економічної категорії “власний капітал” до реалій та перспектив реформування обліку в бюджетних установах на основі дослідження проблем і недоліків діючих базових підходів до його організації.

Тракування основних економічних категорій для суб'єктів господарювання державного сектора економіки опирається на аналогічні визначення для підприємницьких структур. Проте діяльність суб'єктів державного сектора суттєво відрізняється від комерційної, що накладає ряд особливостей на визначення основних об'єктів їх обліку.

Ми повністю погоджуємося із заявою Урядової ради нагляду за стандартами бухгалтерського обліку (GASB) (США), що "власні стандарти бухгалтерського обліку та звітності для урядів мають виняткове значення для задоволення потреб користувачів урядових фінансових звітів. Стандарти для урядів повинні відображати унікальне середовище їх діяльності у тому числі відмінні від підприємництва організаційні цілі та спеціальні юридичні повноваження" [24, с. 16].

Суб'єкт державного сектора економіки надає послуги споживачу, як правило, безоплатно, а витрати на їх виробництво компенсує не з виручки, а за рахунок коштів бюджету. Такі послуги можуть мати різну форму: для органів виконавчої влади – послуги управління; для освітніх, медичних установ – послуги освіти та медичного обслуговування тощо. Тобто дохід суб'єкта державного сектора економіки від основної діяльності слід розглядати як результат відшкодування з бюджету (державного, місцевого, позабюджетних фондів) використаних нею економічних ресурсів (рис 1, 2).

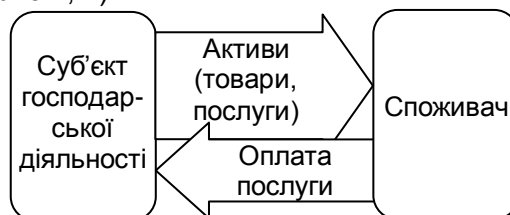


Рис. 1. Спрощена схема отримання доходу від підприємницької діяльності

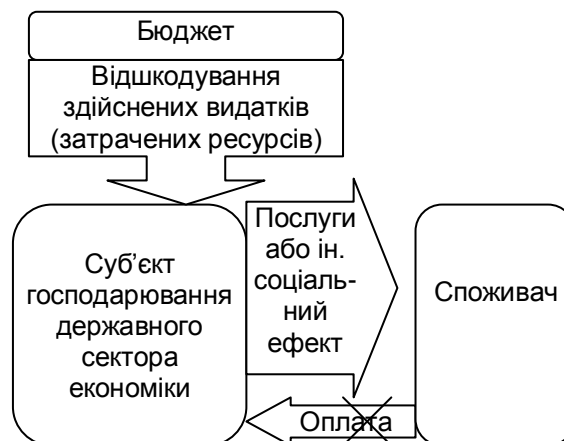


Рис. 2. Спрощена схема отримання доходу суб'єктами господарювання державного сектора економіки

Відшкодування ресурсів, затрачених суб'єктом господарювання державного сектора економіки повинне проводитись не з метою отримання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків суб'єкта, визначених у його установчих документах. При цьому затрати ресурсів не є передумовою отримання доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності.

Такої ж позиції притримується більшість науковців (таблиця 1).

Таблиця 1. Огляд літератури на предмет визначення статусу бюджетних установ

Автор 1	Визначення статусу бюджетних установ 2
Бюджетний кодекс (ст. 7)	Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. Бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями
С.О. Левицька [30]	Для вітчизняних бюджетних організацій характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі
С.В. Свірко [31]	Суб'єкти господарювання в державному секторі, як правило діють за умов бюджетних обмежень у формі асигнувань або бюджетів (чи їх аналогів), які набирають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами

Продовження табл. 1

В.С. Титикало [27]	Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову бухгалтерського обліку: – бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для започаткування та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна; – бюджетні установи належать до неприбуткових організацій – метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. На відміну від готової продукції вони не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на складі. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату може розглядатися також як результат; – бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги; – бюджетні установи не наділяються оборотними коштами – їхнє фінансове становище визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями.
Р.Є. Федів [28]	Характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі
Р.М. Фрич [25]	бюджетні установи є “некомерційними організаціями (що не мають метою отримання прибутку), створюються задля здійснення соціально-культурної, наукової й управлінської діяльності є суб'єктами фінансового права головним чином у зв'язку з використанням для виконання своїх завдань коштів, що виділяються їм з державного або місцевого бюджетів” [0]
Л.В. Щербаченко [29]	Основними проблемами для ефективного функціонування і діяльності державного медичного закладу є: – постатейне кошторисне фінансування не створює стимулів до пошуку шляхів підвищення ефективності використання наявних ресурсів; – фінансування, що знаходяться у державній власності, передбачає, згідно з Бюджетним кодексом, виділення коштів на їх утримання, а не покриття витрат відповідно до обсягів виконаної роботи; – розподіл коштів для кожного медичного закладу здійснюється відповідно до застарілих підходів – в залежності від потужності...

Водночас, на практиці бюджетні установи відображають в обліку та фінансовій звітності такий об'єкт як власний капітал.

Як слушно зауважує проф. Р.Т. Джога “сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Водночас власний капітал (фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах) є основою для започаткування й подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи” [17, с. 20].

Л.М. Сінельник та І.О. Кондратюк справедливо зазначають: “Власний капітал бюджетних установ за економічною сутністю та складом відрізняється від капіталу суб'єктів підприємницької діяльності... Фінансовий результат діяльності – це результат виконання кошторису установи в частині загального та спеціального фондів” [16].

Ми повністю погоджуємось з визначенням проф. Ф.Ф. Бутиця: “Величина власного капіталу бюджетних установ є сумою вартісного вираження фондів (необоротних активів, МШП) і результату виконання кошторисів” [3, с. 205].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” визначає власний капітал як “частину в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань” [13, п. 4]. Тобто в основі вказаного визначення лежить балансове рівняння без деталізації складових такої величини: Капітал = Активи – Зобов'язання.

Для бюджетних установ у частині виконання загального фонду кошторису доходів та видатків є характерним формування капіталу за рахунок двох джерел:

- розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах;
- порівняння доходів та видатків як оціночних категорій формування фінансового результату виконання кошторису загального фонду.

У першому випадку передумовою збільшення вартісного значення вказаної категорії є здійснення видатків, тобто виконання видаткової частини кошторису, а у другому – отримання доходів від бюджетного фінансування (виконання доходної частини кошторису). При цьому, як справедливо зазначає Р.М. Фрич, “особливість фінансових ресурсів ... бюджетних установ, зумовлена відсутністю права власності підприємства на закріплене за ним майно” [25]. Отже, така економічна категорія як власний капітал бюджетних установ не власністю останніх.

Розглянемо кожний із зазначених процесів формування власного капіталу за рахунок виконання загального фонду кошторису бюджетної установи.

Власний капітал у складі фондів у необоротних активах, а також у малоцінних і швидкозношуваних предметах не беруть участі в отриманні доходів від бюджетного фінансування, а пов'язані з розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах (рис. 3).

Як видно з рис. 3, операція 3, що передбачає оприбуткування об'єктів основних засобів та одночасне збільшення на їх суму видатків загального фонду та власного капіталу (фонду у необоротних активах або фонду у МШП), є характерною лише для бюджетної сфери оскільки передбачає наявність касових і фактичних видатків. Як відомо, у бюджетних установах мають місце:

– касові видатки (за кредитом рахунка 321 “Реєстраційні рахунки”), що пов'язані із сплатою коштів з реєстраційного рахунка в оплату фінансових зобов'язань (рис. 3 операція 2);

– фактичні видатки (за дебетом рахунка 80 або 81), що формують затрати тобто пов'язані з фактичним списанням активів на процес надання послуг.

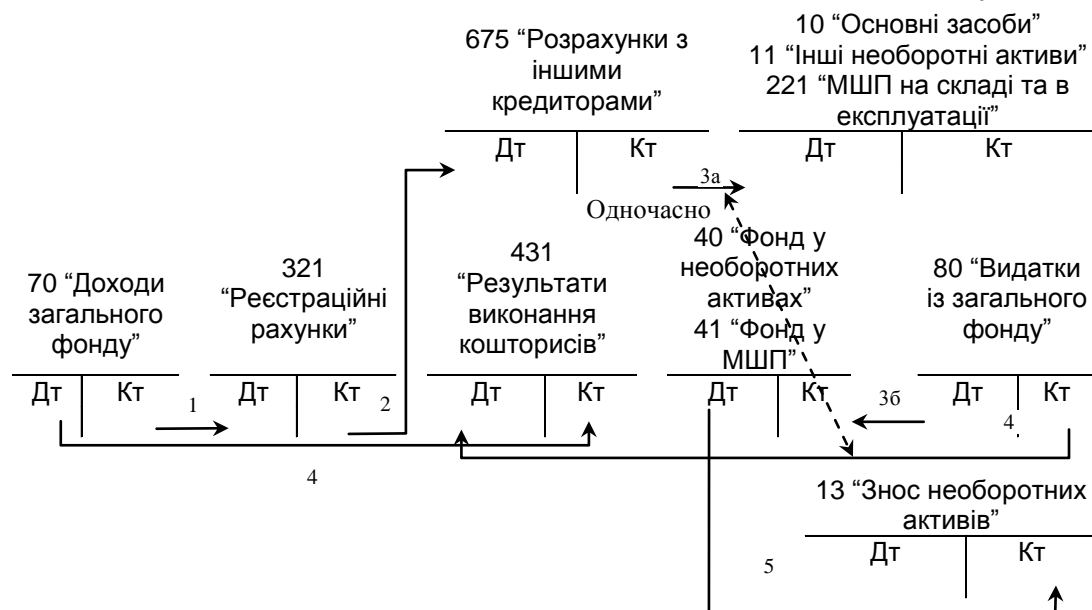


Рис. 3. Схема формування капіталу бюджетних установ шляхом розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах

На відміну від комерційних підприємств бюджетні установи відразу зараховують усю суму придбаних необоротних активів до фактичних витрат (рис. 3 операція 3б) і власного капіталу (рахунок 40 або 41). Надалі при зменшенні корисної вартості необоротного активу нарахований знос списується не на видатки (як на підприємствах), а на зменшення фонду у необоротних активах або МШП, що призводить до зменшення власного капіталу.

У процесі формування власного капіталу за рахунок здійснення капітальних видатків мають місце як процеси капіталізації, так і декапіталізації. Під капіталізацією розуміють господарські операції збільшення вартості капіталу, приєднання до капіталу прибутку, включення витрат у вартість активів, на придбання яких вони понесені. Капіталізація передбачає, що доходи повинні трактуватися як результат пов'язаних з ними видатків.

Декапіталізація передбачає віднесення доходів і видатків на фінансовий результат.

Оскільки основний тягар розрахунків фінансових результатів пов'язаний з розрахунком проміжних значень, виникає проблема взаємозв'язку. Це означає, що витрати (операції, пов'язані із відтоком грошових коштів), якщо вони привели до зміни структури активу, капіталізуються, тому вони є витратами, але ще не затратами. І лише тоді, коли витрати будуть капіталізовані, вони стають затратами. Під час порівняння затрат із відповідними їм доходами, тобто списання їх на фінансовий результат відбувається декапіталізація. Таким чином видатки, відповідні доходам, є декапіталізованими затратами (рис. 4).

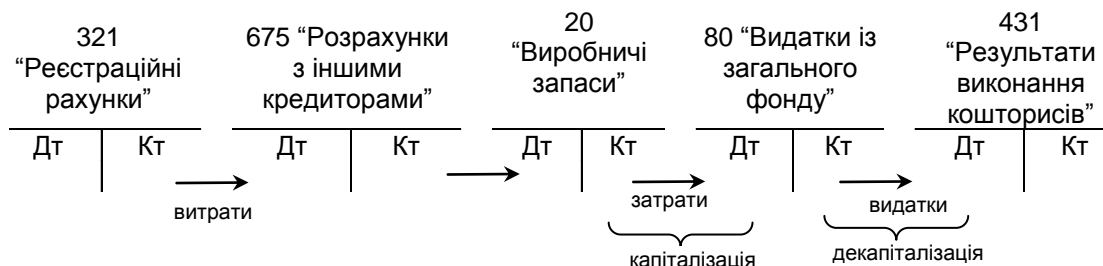


Рис. 4. Процеси капіталізації та декапіталізації у процесі формування результатів виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ

Факт збільшення капіталу у результаті здійснення видатків (операція 3б) є характерним лише для діяльності суб'єктів бюджетної сфери, підприємству притаманний зворотній процес – зменшення власного капіталу у результаті здійснення витрат.

На наш погляд, помилковим є твердження М.Г. Михайлова, М.І. Телегунь, О.П. Славкової, що "під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій" [2, § 12.1]. Не зважаючи на те, що власний капітал дійсно є джерелом фінансування активів підприємства, а у бюджетних установах ще й є результатом зростання вартості активів у необоротних активах та МШП, його не можна вважати частиною активів оскільки:

- суми таких категорій фіксуються у пасиві балансу;
- економічна сутність капіталу є протилежною активам.

Отже, капітал бюджетної установи не є її власністю, а надається у користування для виконання суб'єктом покладених на нього функціональних обов'язків. Фінансовий результат, що при цьому утворюється, не є показником ефективності діяльності (як наприклад у комерційних організаціях), а є індикатором ефективності освоєння отриманого фінансування.

Інша складова власного капіталу – фінансовий результат виконання кошторису, зумовлена отриманням доходу загального фонду (рис. 5).

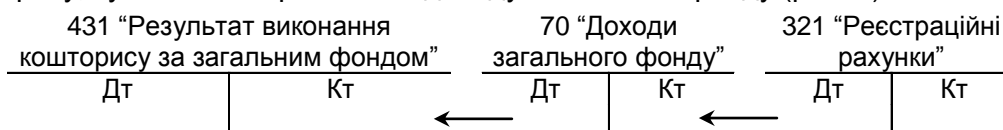


Рис. 5. Класична схема отримання доходу бюджетною установою та формування за його рахунок власного капіталу у частині результатів від виконання кошторису за загальним фондом

Операції отримання доходу від основної діяльності (доходів загального фонду тобто бюджетного асигнування), хоч і списується на фінансовий результат і співвідноситься із видатками звітного періоду, не повинні приводити до отримання прибутку, оскільки такі кошти надаються установі для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків.

Абсолютно справедливим, на наш погляд, є твердження Урядової ради нагляду за стандартами бухгалтерського обліку (GASB) (США): “Прибуток від інвестування не є метою для урядів, тому вони повинні розробити інші показники результативності. Комерційні підприємства віддають перевагу показникам чистого прибутку і прибутку на одну акцію, які не мають жодного значення в урядовому середовищі. Замість цього уряди сфокусовані на наданні товарів і послуг громадянам на дієвій, ефективній, економічній і стійкій основі” [24, с. 7].

Професор С.О. Левицька слушно зауважує: “Фінансовий результат діяльності підприємств та бюджетних організацій є, з одного боку, показником ефективності господарювання, з іншого – у підприємств такі показники мають грошове забезпечення, а для бюджетних організацій – першочергово свідчать про виконання державних зобов'язань”.

Ми погоджуємось з думкою І.О. Кондратюк, яка стверджує: “фінансовий результат загального фонду та відповідної частини спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів є виміром витрат фінансових ресурсів держави на фінансове забезпечення державних установ і неринкових некомерційних організацій та вартості спожитих бюджетних ресурсів для виконання їх безпосередніх функцій, а отже є не стільки показником фінансового результату діяльності, скільки індикатором ефективності використання бюджетних коштів” [26].

При цьому слід зауважити, що бюджетна установа не має прав власності на суми асигнувань, які надходять з державного або місцевого бюджету, але вона вільна розпоряджатися сумою прибутку, що утворилася у результаті її фінансово-господарської діяльності.

Позитивний результат виконання кошторису свідчитиме про:

- недовиконання цільової програми
- або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року,
- або отримання коштів у більшому обсязі, ніж витрачено.

Причиною таких спотворень результатів використання кошторисів є використання у чинній обліковій практиці різних методів обліку доходів і видатків (касового методу для обліку доходів та методу нарахувань – для видатків). Оскільки повне зарахування суми асигнування до доходів призводить до спотворення розрахунків про фінансовий результат.

Отже, у частині зіставлення доходів загального фонду та доходів за іншими надходженнями розпорядників бюджетних коштів з фактичними видатками, здійсненими за рахунок відповідних джерел покриття, фінансовий результат діяльності має дорівнювати сумі:

– дебіторської заборгованості на кінець року за вирахуванням дебіторської заборгованості на початок року

– і кредиторської заборгованості на початок року за вирахуванням кредиторської заборгованості на кінець року, що утворилися за коштами загального фонду та/або іншими надходженнями РБК

– та залишку запасів на кінець року за вирахуванням залишку запасів на початок року, що придбані за рахунок коштів загального фонду та/або інших надходжень РБК.

Наприклад, формування позитивного результату виконання кошторису у сучасних умовах може відбуватися через те, що запаси (інші поточні активи), придбані в кінці року ще не витрачені на виробничий процес, тобто не перенесли свою вартість на видатки. За таких умов у наступному році, коли будуть витрачатись матеріали, придбані у попередньому звітному періоді, в обліку будуть співвідноситися видатки, профінансовані у минулому та доходи асигновані у звітному періоді.

Тому необхідно вдосконалити методику обліку доходів таким чином, щоб для визначення результату виконання кошторису співвідносилися фактичні видатки та фактичні, а не касові доходи.

До недоліків чинної практики слід віднести невідповідність методу нарахування через співставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Як слідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі в установі штучно виникає прибуток, який виводить кошти державного або місцевого бюджету, на які бюджетна установа не має права власності, у категорію фінансових результатів, якими остання вільна розпоряджатися на свій розсуд.

Отримання прибутку для бюджетної установи за рахунок загального фонду є абсолютно неприродним оскільки вона є неприбутковою установою, основна мета якої є отримання соціального ефекту, а не формування прибутку. Такі кошти надаються установі для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків.

Абсолютно справедливим, на наш погляд, є твердження Урядової ради нагляду за стандартами бухгалтерського обліку (GASB) (США): "Прибуток від інвестування не є метою для урядів, тому вони повинні розробити інші показники результативності. Комерційні підприємства віддають перевагу показникам чистого прибутку і прибутку на одну акцію, які не мають жодного значення в урядовому середовищі. Замість цього уряди сфокусовані на наданні товарів і послуг громадянам на дієвій, ефективній, економічній і стійкій основі" [24, с. 7].

Слушною є думка Федів Р.Є.: "Фінансовий результат діяльності підприємств та бюджетних установ, з одного боку, – показник ефективності господарювання, з другого, – свідчить про виконання державних зобов'язань (у підприємств такі показники мають грошове забезпечення). У зв'язку з цим методика обліку фінансових результатів підприємств та бюджетних установ як у міжнародній, так і у вітчизняній обліковій практиці має суттєві відмінності" [28].

Тому, на наше переконання, для усунення таких викривлень показників результату фінансово-господарської діяльності бюджетних установ чинна практика обліку вимагає реформування, а саме:

- введення якісних показників результативності виконання функціональних обов'язків бюджетними установами,
- запровадження методу нарахування для оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Як справедливо зауважує проф. С.О. Левицька “метод нарахувань сприяє розширенню управлінських можливостей, а також надає повну інформацію про державні активи і зобов'язання” [9]. На вказаному методі обліку засновані Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору, що закладені в основу Національних положень (стандартів) обліку в державному секторі, запланованих до впровадження з 2013 р.

Н(С)БОДС 101 регламентує “... застосування методів *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей” (розділ III, п. 1).

Застосування методу нарахування в Україні гальмують ряд факторів, а саме:

- неритмічне наповнення Державного бюджету;
- у сучасній практиці обліку виконання кошторису застосування методу нарахувань для відображення доходів неможливе (!) (підкреслення авт.) оскільки Планом рахунків не передбачено кодів рахунків для його застосування;
- вказаний базовий метод обліку є досить трудоємким.

Іншою точкою конфлікту за висновками деяких фахівців [19] може бути узгодження базових методів обліку при виконанні бюджетів та кошторисів. Як відомо, систему бюджетного обліку в Україні побудовано за касовим методом. Застосування запропонованої методики відображення в обліку доходів загального фонду означатиме запровадження для обліку виконання кошторису повного методу нарахування, а не чинного нині модифікованого методу нарахування.

Як свідчить зарубіжний досвід, застосування різних базових методик обліку для систем виконання бюджету та кошторису, є нормальною світовою практикою, що запроваджена у більшості країн світу. Тому, ми вважаємо за доцільне у системі бюджетного обліку дотримуватися касового методу, який тісно пов'язаний із грошовими потоками і є менш трудоємкий. Основним завданням раціоналізації облікової системи суб'єктів державного сектора є запровадження повного методу нарахування при виконанні кошторису.

Висновки. Здійснене дослідження теоретичних засад власного капіталу бюджетних установ та практики відображення його в обліку та фінансовій звітності дає нам підстави для формування наступних висновків:

1. Власний капітал бюджетної установи формується як сума вартісного вираження двох його складових: фондів у необоротних активах та МШП та позитивних фінансових результатів.

2. Для бюджетних установ у частині виконання загального фонду кошторису доходів та видатків є характерним формування власного капіталу за рахунок двох джерел: розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах; порівняння доходів та видатків як оціночних категорій формування фінансового результату виконання кошторису загального фонду. У першому випадку передумовою збільшення вартісного значення вказаної категорії є здійснення видатків, тобто виконання видаткової частини кошторису, а у другому – отримання доходів від бюджетного фінансування (виконання доходної частини кошторису).

3. Особливість фінансових ресурсів бюджетних установ, зумовлена відсутністю права власності на закріплене за ним майно. Тому сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Водночас власний капітал (фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах) є основою для започаткування й подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

4. Отримання прибутку для бюджетної установи за рахунок загального фонду є абсолютно неприродним оскільки вона є неприбутковою установою, основна мета якої є отримання соціального ефекту, а не формування прибутку. Такі кошти надаються установі для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків. Для усунення таких викривлень необхідно запровадити метод нарахування не лише для видатків, але і для доходів загального фонду.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник для ВНЗ // 2. *Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П.*- К. ЦУЛ, 2011.- 384с.(обл), УКР – http://pidruchniki.ws/15220122/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_oblik_u_byud_zhetnih_ustanovah_-_mihaylov_mg.

3. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.

4. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), – стандарти 1-18 – <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

6. *Заячківська О.В.* Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир: 2010. – 94 с.

7. *Левицька С.О.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-38.

8. *Левицька С.О.* Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика // Еконгомічний аналіз. – Випуск 2 (18). – 2008. – С. 361-369.

9 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів – <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 101 “Подання фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541.

11. Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. // Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.

12. Облік у бюджетних установах: Підручник // Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В./ За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.

13. Позняковська Н.М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвипуск 29 (ч. 1). – 2010. – http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/80.htm.

14. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

15. GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is – and Should Be – Different / GASB – governmental accounting standards board http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=GASB%2FDocument_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176156741497

16. Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права // Держава та регіони. Серія: Право та державне управління. – 2012. – № 2. – С. 115-119.

17. Кондратюк І.О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у секторі ЗДУ // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 242-247.

18. Титикало В.С. Роль бухгалтерського обліку та звітності в управлінні бюджетною установою // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 369-380.

19. Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Випуск 21. – С. 112-116.

20. Щербачено Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів // Вісник ЖДТУ. – №1 (51).

21. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика // Економічний аналіз. – Випуск 2 (18). – 2008. – С. 361-369.

22. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 23. – С. 470-486.

23. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року N 2456-VI.

АДАМИК Оксана Василівна – кандидат економічних наук, доцент, виконуючий обов'язки завідувача кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції 21.05.2012 р.