

К.О. ОБИХОД*(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)*

Сутність і складові кошторису у державному секторі

Реформування системи бухгалтерського обліку у державному секторі вимагає вдосконалення структури кошторису наукової установи для забезпечення прозорості та відкритості інформації суб'єктів використання державних коштів. Метою статті є розкриття сутності кошторису та обґрунтування шляхів його удосконалення відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Розкрито сутність кошторису та його роль, визначено особливості кошторису суб'єктів державного сектора в інших країнах. Обґрунтовано основні етапи внесення поправок до кошторису, які були затверджені законодавчими актами України. Здійснено ретроспективний аналіз розвитку нормативних засад функціонування кошторису в Україні. Запропоновано зміни до структури планового документу для достовірного відображення складових кошторису, зокрема доведено доцільність класифікації загального та спеціального фондів. Звернуто увагу на відсутність у законодавчій термінології можливості розпізнання видів кошторису внаслідок внесених поправок протягом бюджетного періоду.

Ключові слова: кошторис суб'єктів державного сектора, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, загальний та спеціальний фонди, обмінні та необмінні операції.

Е.А. ОБИХОД*(Національний університет біоресурсів і природопольовання України,
г. Киев, Украина)*

Сущность и составляющие сметы в государственном секторе

Реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе требует совершенствования структуры сметы научного учреждения для обеспечения прозрачности и открытости информации субъектов использования государственных средств. Целью статьи является раскрытие сущности сметы и обоснование путей ее совершенствования в соответствии с Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе. Раскрыта сущность сметы и ее роль, определены особенности сметы субъектов государственного сектора в других странах. Обоснованы основные этапы внесения поправок в сметы, которые были утверждены законодательными актами Украины. Осуществлен ретроспективный анализ развития нормативных основ функционирования сметы в Украине. Предложены изменения в структуру планового документа с целью достоверного отражения составляющих сметы, в частности доказана целесообразность классификации общего и специального фондов. Обращено внимание на отсутствие в законодательной терминологии возможности распознавания видов сметы вследствие внесенных поправок в течение бюджетного периода.

Ключевые слова: смета субъектов государственного сектора, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе, общий и специальный фонды, обменные и необменные операции.

К.О. ОБУКНОД*(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine)*

Nature and Components of Budget Estimate in the Public Sector

Reformation of accounting system in the public sector requires improving the structure of budget estimate of scientific institution to ensure transparency and disclosure of information on subjects of public funds. The article is to disclose the nature of budget estimate and to study the ways of its improvement in accordance with the National regulations (standards) of accounting in the public sector. There are explained the essence of budget estimate and its

role, defined the peculiarities of budget estimate of public sector entities in other countries. There are proved the basic steps for amendments to the budget estimate that were approving by legislative acts of Ukraine. There were carried out the retrospective analysis of regulatory rules for the budget estimate functioning in Ukraine. There are offered the changes to the structure of the planning document for true display of components of budget estimate, there are also proved the expediency of the classification of general and special funds. There is paid attention to the lack of opportunities in the legal terminology to recognise kinds of budget estimate as a result of amendments made during the budget period.

Keywords: budget estimate of public sector entities, National regulations (standards) of accounting in the public sector, general and special funds, exchange and non-exchange transactions.

Постановка проблеми. В кризових умовах перед установами державного сектора постає необхідність переходу від управління витратами до ефективного середньострокового бюджетування, орієнтованого на результати. Важливу роль при цьому відіграє бухгалтерський облік надходжень і витрачання бюджетних коштів.

Одним із суб'єктів державного сектора є Національна академія аграрних наук України (далі – НААН України) – науково-методичний і координаційний центр із наукових проблем розвитку агропромислового комплексу України. Науково-дослідні інститути НААН України, які функціонують за рахунок виділення бюджетних асигнувань із державного фонду згідно з чіткою структурою розпорядників бюджетних коштів (рис. 1), за рахунок надання послуг, тісно взаємодіють із міжнародними організаціями та провідними фінансовими установами різних країн. Таке співробітництво можливе за умови уніфікації організаційної системи бухгалтерської служби бюджетних установ та облікової інформації. Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS) надасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності, отримання та порівняння інформації про фінансові операції, здійснювані у державному секторі різних країн.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Реформуванню бухгалтерського обліку в державному секторі присвячені праці таких науковців як Л.В. Гізатуліна, Т.І. Єфименко, Є.В. Калюга [6], С.О. Левицька [5], Л.Г. Ловінська, В. М. Метелиця [8], С.В. Свірко [6], Н.І. Сушко [13], О.О. Чечуліна та ін. В своїх дослідженнях згадані вчені приділили значну увагу різноманітним аспектам прийняття та запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), які сприяли гармонізації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до вимог міжнародного законодавства, розкрили проблемні питання та уточнили методологічні аспекти впровадження затверджених змін. Незважаючи на їхній суттєвий вклад у розвиток бухгалтерського обліку, питання структури та змісту кошторису в їхніх дослідженнях не піднімається.

Метою статті є розкриття сутності кошторису бюджетної установи, його складових та особливостей складання протягом визначених етапів розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» [12] розроблено 19 НП(С)БОДС, 4 Методичні рекомендації з обліку (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, щодо облікової політики) та Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора. Діюча структура кошторису потребує перегляду у зв'язку з затвердженням НП(С)БОДС. З цією метою нами було вивчено кошторис в Україні та країнах близького зарубіжжя.

Згідно з чинним законодавством, а саме ст. 2 Бюджетного кодексу України, кошторис бюджетної установи є основним плановим фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [2]. Сутність кошторису, на думку проф. Ф.Ф. Бутинця, можна охарактеризувати як фінансово-плановий акт, що визначає обсяг, цільове спрямування та щоквартальний розподіл асигнувань, передбачених на утримання бюджетних установ [1, с. 74]. Отже, можна стверджувати, що кошторис суб'єктів державного сектора – це фінансовий документ, в якому наведено розрахункові показники доходів та видатків, запланованих для проведення діяльності установи на поточний бюджетний період.

Кошторис суб'єктів державного сектора виступає інструментом планування фінансової діяльності, виконує роль бізнес-плану для установи. Розроблення структури кошторису спрямоване на розв'язання наступних завдань:

- прогнозування асигнування з державного (місцевого) бюджетів;
- планування суми власних надходжень, які дозволені структурним одиницям і підрозділам установи відповідно до законодавства;
- покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел, які дозволені законодавством;
- проведення контролю за шляхами розподілу державних коштів.

На пострадянському просторі кошторис як фінансовий документ має різні назви (табл. 1).

Кошторис суб'єктів державного сектора в різних країнах

Країна	Назва документа
Україна	Кошторис бюджетної установи
Білорусь	Бюджетний кошторис і Кошторис доходів і витрат позабюджетних коштів бюджетних установ
Молдова	Бюджетний кошторис і Кошторис витрат бюджетних і спеціальних коштів
Росія	Бюджетний кошторис і План фінансово-господарської діяльності державної установи
Казахстан	Стратегічний план бюджетної установи
Киргизстан	Кошторис доходів і видатків
Узбекистан	Річне та поточне касове планування доходів і видатків

Джерело: складено автором на основі [2, 3, 4, 10, 11].

Як видно з табл. 1, в деяких країнах (Україна, Казахстан, Киргизстан, Узбекистан) складають один документ, в інших (Білорусь, Молдова, Росія) – два документи, до складу яких входить бюджетний кошторис і кошторис доходів і витрат спеціальних (позабюджетних) коштів або план фінансово-господарської діяльності.

У Республіці Білорусь кошторис доходів і витрат позабюджетних коштів (для власних надходжень) бюджетних установ складається з двох частин – дохідної та витратної, в той час як бюджетний кошторис – тільки з витратної частини, а саме з детального розпису використання бюджетних коштів у розрізі економічної класифікації видатків. Кошториси доходів і витрат позабюджетних коштів складають індивідуальні (по кожному джерелу доходів у розрізі з відомчою та функціональною класифікацією) та загальні (по бюджетній установі загалом) [4].

У Російській Федерації бюджетні установи складають бюджетний кошторис і план фінансово-господарської діяльності державної (муніципальної) установи з плануванням доходів від видів діяльності, одержаних субсидій і витрат на їх досягнення [3]. Варто відмітити, що наведені суми доходів і витрат у кошторисі вказані на рік із поквартальним розподілом протягом року, тоді як в Україні сума, наведена в кошторисі, загальна на рік.

У Республіці Молдова бюджетні установи мають назву бюджетного та публічного органу. Бюджетний орган (установа) фінансується зі складових національного публічного бюджету, публічний орган (установа) здійснює некомерційну діяльність і діє на принципах самоуправління [10]. Відповідно до законодавства, публічні установи можуть отримувати спеціальні кошти, якими вважаються доходи, одержувані ними відповідно до нормативних актів від виконання робіт і наданих послуг за плату, а також благодійні внески спонсорів, інші грошові кошти, надані публічній установі на законних підставах. На спеціальні доходи публічні установи складають кошторис витрат бюджетних і спеціальних коштів та план фінансування.

Науково-дослідні установи НААН України є розпорядниками бюджетних коштів, тобто одним із суб'єктів установ державного сектора. На етапі модернізації управління державними фінансами, а особливо реформування бухгалтерського обліку та

фінансової звітності суб'єктів державного сектора, доцільно запровадити єдину форму кошторису з метою уніфікації інформаційної й облікової системи та можливості співставлення даних різних установ державного сектора. Аналіз даного документу у різних країнах показав: доцільно складати єдиний документ – кошторис суб'єктів державного сектора, в якому згруповані джерела формування надходжень загального та спеціального фондів і розподіл видатків. У даному документі повинна міститись загальна інформація та деталізовано по кожному виду надходжень, що покращує проведення аналітичних робіт. Від достовірно запланованих показників кошторису залежить раціональне використання державних коштів.

Протягом 1995-2015 рр. було прийнято 4 законодавчі документи, що вносили поступові зміни до порядку складання та виконання кошторису, його назви та форми:

1. Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 1997 р. № 180;

2. Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 16 лютого 1998 р. № 164;

3. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 9 січня 2000 р. № 17;

4. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228.

Аналіз змін в назві та структурі кошторису, які внесли ці документи, наведено в табл. 2.

За аналізований період проводилися зміни, які мали різні наслідки, але загалом були спрямовані на покращення планування та контролю за виконанням установами своїх обов'язків і використанням державних коштів. Для систематизації історичних перетворень кошторису суб'єктів державного сектора можна виділити окремі етапи, що супроводжуються характерними змінами:

Історична динаміка нормативних змін формування кошторису суб'єктів державного сектора

Етапи	I етап 1997 – 1998 рр.	II етап 1998 – 2000 рр.	III етап 2000 – 2002 рр.	IV етап 2002 – 2015 рр.	V етап 3 2016 рр.
Назва кошторису	Єдиний кошторис доходів і видатків бюджетної установи, організації	Єдиний кошторис доходів і видатків бюджетної установи та організації	Кошторис доходів і видатків бюджетної установи	Кошторис бюджетної установи	Кошторис суб'єктів державного сектора
Складові частини кошторису	Складається з двох частин: 1) Доходна частина, яка включає: – бюджетні асигнування; – позабюджетні кошти. 2) Видаткова частина: – видатки, які провадяться за рахунок бюджетних асигнувань; – видатки, які покриваються за рахунок інших (позабюджетних) надходжень; – видатки, які провадяться установою за рахунок прибутку, що залишається в її розпорядженні.	Складається з трьох розділів: – бюджетні асигнування; – інші кошти; – видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних та інших позабюджетних коштів. Кожний з трьох розділів кошторису поділяється на доходну і видаткову частину	Складові частини: 1) загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій; 2) спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. Кожен з цих фондів формується з доходів та видатків відповідно до класифікації, затвердженої згідно законодавства	Складові: – загальний фонд; – спеціальний фонд. Кожен фонд складається з доходів (від обмінних та необмінних операцій) та витрат. Розрізняти види кошторису: – первинний; – затверджений; – підсумковий.	

Джерело: систематизовано автором на основі вивчення законодавства.

До I етапу можна віднести період із 1997 по 1998 рр. Плановий документ називався єдиним кошторисом доходів і видатків бюджетної установи (далі – єдиний кошторис), звідси і підтверджується в цілому назва обліку у бюджетній установі, як облік виконання кошторису доходів і видатків. Для фінансування та проведення діяльності бюджетна установа затверджувала єдиний кошторис та штатний розпис установи на наступний бюджетний період. Він був основним документом, що визначав загальний обсяг, цільове надходження і поквартальний розподіл коштів установи, формувався з двох розділів: дохідної (від бюджетних асигнувань і позабюджетних коштів) і видаткової частин (із видатків, які провадяться за рахунок бюджетних асигнувань; видатків, які покриваються за рахунок інших надходжень, із виділенням видатків установи за рахунок прибутку, що залишається в її розпорядженні).

Формування дохідної частини кошторису здійснювалося на підставі індивідуальних розрахунків по кожному джерелу доходів, що передбачалися на плановий період та були подані у

Зведенні доходів, платежів і відрахувань до бюджету. У видатковій частині усі витрати класифікували відповідно до названих вище 3 видів і відповідно до статей бюджетної класифікації. Варто відмітити, що суми доходів і видатків у кошторисі наводилися загалом за рік та з поквартальним розподілом протягом року. Ще один цікавий момент: установа планувала отримання прибутку, що є некоректним, оскільки суб'єкти державного сектора є неприбутковими.

На II етапі (1998 – 2000 рр.) єдиний кошторис доходів і видатків установи складався з трьох розділів: бюджетні асигнування; інші кошти; видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних та інших позабюджетних коштів. У свою чергу кожний із них поділявся на дохідну та видаткову частин. Тобто, кошторис формувався з двох частин – дохідної та витратної, що складалися з певних розділів (видів). Суми доходів і видатків у кошторисі наводилися загалом за рік та з поквартальним розподілом протягом року.

Для III етапу (2000 – 2002 рр.) характерним було запровадження поділу на фонди, щоб згрупувати

доходи та видатки на фінансування наукових установ за економічними ознаками, функціональною діяльністю, організаційним устроєм:

– загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій;

– спеціальний фонд, що містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій.

Кожен із цих фондів формується з доходів і видатків відповідно до класифікації, затвердженої згідно законодавством. У науковій установі виділяють дві групи доходів: асигнування з державного бюджету, які відносять до доходів загального фонду, та власні надходження, які відносять до доходів спеціального фонду. Включено усі позабюджетні (власні) кошти бюджетної установи до кошторису установи, які підлягали плануванню на відповідний рік, хоча у Бюджетному кодексі України

було відсутнє визначення терміну «власні надходження бюджетної установи». Сума доходів і витрат наведена загальною сумою на рік без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів. Поквартальний розподіл протягом року, який раніше фіксували у кошторисі, наводиться в окремому документі – плані асигнувань із помісячним розподілом видатків згідно з кошторисом для загального та окремо спеціального фондів. Кошторис затверджувався зі штатним розписом і планом асигнувань, які є його невід'ємними частинами. Новим був термін «розпорядники бюджетних коштів», які за обсягом наданих прав поділялися на головних і розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, одержувачів бюджетних коштів.

До IV етапу розвитку кошторису можна віднести період із 2002 по 2015 рр. В цей час затверджено формування головним розпорядником бюджетних коштів, зокрема НААН України, індивідуального кошторису по діяльності президії академії та зведеного кошторису по всіх розпорядниках бюджетних коштів (рис. 1).

Головний розпорядник бюджетних коштів	➤	∅ Національна академія аграрних наук України
Розпорядник бюджетних коштів другого рівня	➤	∅ Національні наукові центри ∅ Інститути ∅ Біосферний заповідник ∅ Державне видавництво ∅ Державна бібліотека ∅ Державні установи
Розпорядник бюджетних коштів третього рівня	➤	∅ Науково-дослідні центри ∅ Дослідні станції
Одержувач бюджетних коштів	➤	∅ Український НДІ олії та жирів ∅ ЗАТ «Інститут інноваційного провайдингу» ∅ Державні підприємства дослідні господарства

Рис. 1. Підпорядкування науково-дослідних установ НААН України

Джерело: систематизовано автором.

Для здійснення науково-дослідними установами діяльності необхідно мати пакет документів, який значно розширили та доповнили новими, раніше не використовуваними, формами, а саме: план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів. Даний пакет документів є підставою для виділення бюджетних коштів і надає право брати бюджетні зобов'язання.

НААН України та територіальні органи Казначейства здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників пакету документів даним бухгалтерського обліку виконання державного бюджетів і ведуть облік будь-яких змін. У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами.

На нашу думку, внесення змін до формування кошторису суб'єктів державного сектора, який

розпочнеться з 2016 рр., ознаменувало V етап. Протягом 2007-2015 рр., у ході реформування національного законодавства відповідно до вимог міжнародного співробітництва, було затверджено нормативні акти, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. У зв'язку з прийняттям 19 НП(С)БОДС, а особливо НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати», доходи і витрати будуть класифікувати від проведення обмінних і необхідних операцій [9]. У кошторисі необхідно внести зміни до структури та форми документа для точного планування й ефективного виконання поставлених завдань державною установою. Затверджені зміни повинні забезпечити не лише фіксування проведених витрат, але й сприяти ефективному розподілу з метою раціонального використання державних коштів у кризовий період економіки.

Недоліком по відношенню до кошторису є відсутність термінології розпізнання видів кошторису

Фінанси та оподаткування

залежно від сформованих і внесених уточнень протягом бюджетного періоду. Під час річної звітності установа має декілька варіантів кошторисів на бюджетний рік без зазначення терміну, внесених поправок. На підставі аналізу міжнародного законодавства [7] та НП(С)БОДС пропонуємо застосовувати таку класифікацію кошторисів: первинний, затверджений, підсумковий. Наведемо більш детальну характеристику кожного.

Первинний – це кошторис, запропонований суб'єктом державного сектора для затвердження на бюджетний період, тобто це планові та розрахункові показники суб'єктів державного сектора, які вносяться на затвердження органам управління.

Затверджений – це кошторис, що є підставою для здійснення діяльності відповідно до законодавства й урядових постанов, передбачуваної на бюджетний рік. Мова йде про первинний кошторис із внесеними поправками щодо фінансування.

Підсумковий – це кошторис, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування й інші законодавчо або нормативно затверджені зміни, що відбуваються протягом бюджетного періоду. Підсумковий кошторис суб'єкта державного сектора буде складовою фінансової звітності у кінці звітного року до установ управління, до яких він належить.

Дана класифікація кошторисів сприятиме кращому аналізу використаних коштів і плануванню діяльності установи на майбутній бюджетний період. Якщо буде зафіксовано постійне недоотримання бюджетного фінансування, то установа шукатиме інші канали фінансування, дозволені законодавством.

За результатами проведеного дослідження сутності та ролі кошторису суб'єктів державного сектора в Україні й інших країнах, порядку затвердження та контролю за його виконанням, етапів розвитку структури кошторису бюджетних установ України та реформування бухгалтерського обліку з метою гармонізації з міжнародним законодавством можна сформулювати наступні **висновки**:

– доцільно складати кошторис суб'єктів державного сектора за єдиною формою для всіх суб'єктів даного сектора;

– структура кошторису поділяється на загальний і спеціальний фонди. Кожен із них складається з доходів від обмінних і необмінних операцій і витрат установи, сформованих на основі НП(С)БОДС,

– слід застосовувати різні види кошторису (первинний, затверджений, підсумковий) залежно від внесених поправок протягом звітного періоду.

Подальшу увагу в дослідженнях необхідно приділити складовим загального та спеціального фондів наукових установ відповідно до затверджених НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати».

4 Список використаних джерел

1. Бухгалтерський словник [За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/budget/>.

4. Инструкция о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 30.01.2009 г. № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/upload/bp/act/postmf_300109_8.pdf.

5. *Левицька С.О.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34-39.

6. *Ловінська Л.Г.* Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч.1 / Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О. Канцуров. – К.: Аграрна наука, 2009. – 480 с.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

8. *Метелиця В.М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 80-83.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0097-11/page>

10. Об утверждении Инструкции о бухгалтерском учете в публичных учреждениях, состоящих на бюджете: Приказ Министерства финансов Республики Молдова от 19.07.2010 г. № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lex.justice.md/ru/335527>.

11. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимогах до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п#n13>.

12. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки, постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.

13. *Сушко Н.І.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н.І. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22-27.