

М.М. НАШКЕРСЬКА*

(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)

Напрями проведення аналізу доходів і витрат бюджетної установи

Бюджетні установи здійснюють діяльність за рахунок коштів платників податків. Тому аналіз доходів і особливо витрат бюджетних установ є актуальним завжди, і особливо в періоди економічних та політичних реформ у державі. Метою статті є визначення основних напрямків проведення аналізу формування доходів і здійснення витрат бюджетними установами з врахуванням особливостей їх функціонування. Запропоновано проводити структурно-динамічний аналіз доходів бюджетних установ за такими напрямками: за природою надходжень (від обмінних і необмінних операцій); за джерелами надходжень (за загальним і спеціальним фондами). Аналіз витрат бюджетних установ доцільно проводити: за природою формування (за обмінними і необмінними операціями); за економічною ознакою (поточні, капітальні та нерозподілені видатки); за функціональною ознакою; за повнотою використання; за джерелами витрачання; за елементами витрат за обмінними операціями. Параметричний аналіз використовується для оцінки ефективності здійснених витрат і включає розрахунок показників: витрати на загальну кількість працівників установи; витрати на кількість працівників основного складу (тих, що безпосередньо залучені до надання послуг); витрати в розрахунку на споживачів послуг; витрати на обсяг усіх активів установи. З метою комплексного оцінювання ефективності здійснених витрат, окрім кількісних показників, необхідно проводити і якісне оцінювання надаваних послуг. Оцінку споживачами послуг запропоновано відображати у бальній системі шляхом застосування евристичних прийомів (опитування, анкетування тощо). Результати комплексного аналізу доходів і витрат установи формують інформаційну базу, необхідну для прийняття ефективних рішень щодо управління надходженнями та витратами бюджетної установи.

Ключові слова: бюджетна установа, доходи, витрати, власні надходження, спеціальний фонд, загальний фонд, параметричний аналіз.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-92-98](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-92-98)

M.M. NASHKERSKA

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

Directions of Analysis of the Formation of Revenues and Expenditures by Budgetary Institutions

Budgetary institutions operate at the expense of taxpayers. Therefore, the analysis of revenues and expenditures of budgetary institutions is always relevant, and especially in periods of economic and political reforms in the state. The purpose of the article is to determine the main directions of the analysis of the formation of revenues and expenditures by budgetary institutions, taking into account the peculiarities of their functioning. It was proposed to carry out a structural-dynamic analysis of revenues of budgetary institutions in the following areas: by the nature of revenues (revenues from exchange and non-exchange transactions); by source of revenues (revenues of the general and special fund). Along with this it is advisable to carry out a analysis of expenditures of budgetary institutions in the following areas: by the nature of formation (expenditures from the exchange and non-exchange transactions); by the economic characteristic (current, capital and unallocated expenses); by the functional characteristic; by the completeness of use; by the source of expenditure; by the elements of expenditures of exchange transactions. Parametric analysis is used to assess the effectiveness of the costs incurred and includes the calculation of the next indicators: the cost on the total number of employees of the budgetary institution; the cost on the number of employees, those directly involved in the provision of services; the costs per consumer services; the expenses on the maintenance of all assets of the budgetary institution. In order to comprehensively assess the effectiveness of the costs incurred, in addition to quantitative indicators, it is necessary to conduct a qualitative assessment of the services provided. The system of grades was proposed for the estimation of services provided. Such system can be formed by applying the heuristic techniques

* **Нашкерська Марія Миколаївна**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук.

(survey, questionnaire, etc.). The results of a comprehensive analysis of the revenues and expenditures of budgetary institutions form the information base necessary for making effective decisions on the management of revenues and expenditures of such institutions.

Keywords: budgetary institution, revenues, expenditures, own revenues, special fund, general fund, parametric analysis.

Актуальність теми. Держава реалізує свої функції через мережу бюджетних установ та інституцій різного функціонального спрямування – від освітніх закладів (дошкільні заклади) до інституцій управління (Верховна Рада, Адміністрація Президента). Особливість функціонування бюджетних установ полягає у тому, що мета їх діяльності зводиться не лише до отримання прибутку, але й надання громадянам країни нематеріальних послуг на безкоштовній основі. Головним чином діяльність бюджетних установ здійснюється за кошти платників податків. Суспільство та бізнес зацікавлені у тому, щоб отримувати від держави якісні послуги, які вони ж фінансують. Тому проблема аналізу доходів і, особливо, витрат коштів бюджетними установами є надзвичайно важливою. Платників податків цікавить, як установи використовують бюджетні кошти та у які активи їх вкладають. Питання максимізації прозорості й ефективності використання бюджетних коштів є актуальними і цікавлять громадськість в усіх країнах світу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік, аналіз та контроль доходів і витрат бюджетних установ розглядаються у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних дослідників. Загалом наукові напрацювання з дослідження витрат і доходів бюджетних установ стосуються їх обліку і контролю. Серед українських вчених ці питання висвітлені у роботах О.В. Адамик, П.Й. Атамаса, Ю.А. Вериги, Р.О. Пеліпащенко, С.О. Левицької, В.В. Лемішовського та інших.

Проблемам комплексного аналізу доходів і витрат присвячено значно менше уваги. Ці питання розглянуто у працях М.А. Болюх, А.П. Заросило, І.В. Бугаєнка, С.О. Левицької, Г. Маркович та інших.

Відповідно ця сфера наукового дослідження потребує комплексного методологічного забезпечення.

Метою статті є визначення основних напрямків проведення аналізу формування доходів і здійснення витрат бюджетними установами з врахуванням особливостей їх функціонування.

Методологія дослідження. Для досягнення мети використовувалися такі методи наукового дослідження: аналіз – для з'ясування сутності та класифікації доходів, витрат і видатків бюджетної установи; синтез – для визначення напрямів аналізу доходів і витрат як цілісної аналітичної системи; структурно-логічний метод – для встановлення структури витрат і доходів; абстрактно-логічний метод – для визначення послідовності проведення аналізу доходів і витрат.

Інформаційну базу для виокремлення напрямів аналізу доходів і витрат формувала фінансова і

бюджетна звітність закладів освіти, медичних установ (станція переливання крові) судово-правових органів.

Виклад основний результатів дослідження. Бюджетні установи (далі – БУ) здійснюють діяльність за кошти державного чи місцевого бюджетів, тобто за кошти платників податків. Водночас у рамках концепцій діяльності бюджетних установ стимулюється їх функціонування як суб'єктів ринкової економіки. Тому актуальним є проведення постійного аналізу і контролю доходів і видатків бюджетної установи.

Основним фінансовим документом БУ є кошторис доходів і видатків. У Бюджетному кодексі зазначено, що кошторис – це основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [1].

Постановою Кабінету Міністрів України № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» встановлено порядок формування і затвердження кошторису. У цьому ж документі зазначено, що кошторис складається із загального і спеціального фондів [2]. Кошторис складається з двох частин – дохідної та витратної, і складається окремо за загальним та спеціальним фондами.

Загальний фонд містить надходження із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету [2].

Спеціальний фонд формується надходженнями зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету [2].

Для повного і комплексного дослідження доходів бюджетних установ доцільно проводити їх аналіз за напрямками, які збігаються із класифікацією у фінансовій і бюджетній звітностях. Так за природою формування виокремлюють надходження від обмінних та необмінних операцій; за джерелами надходжень – за загальним і спеціальним фондами (рис. 1).

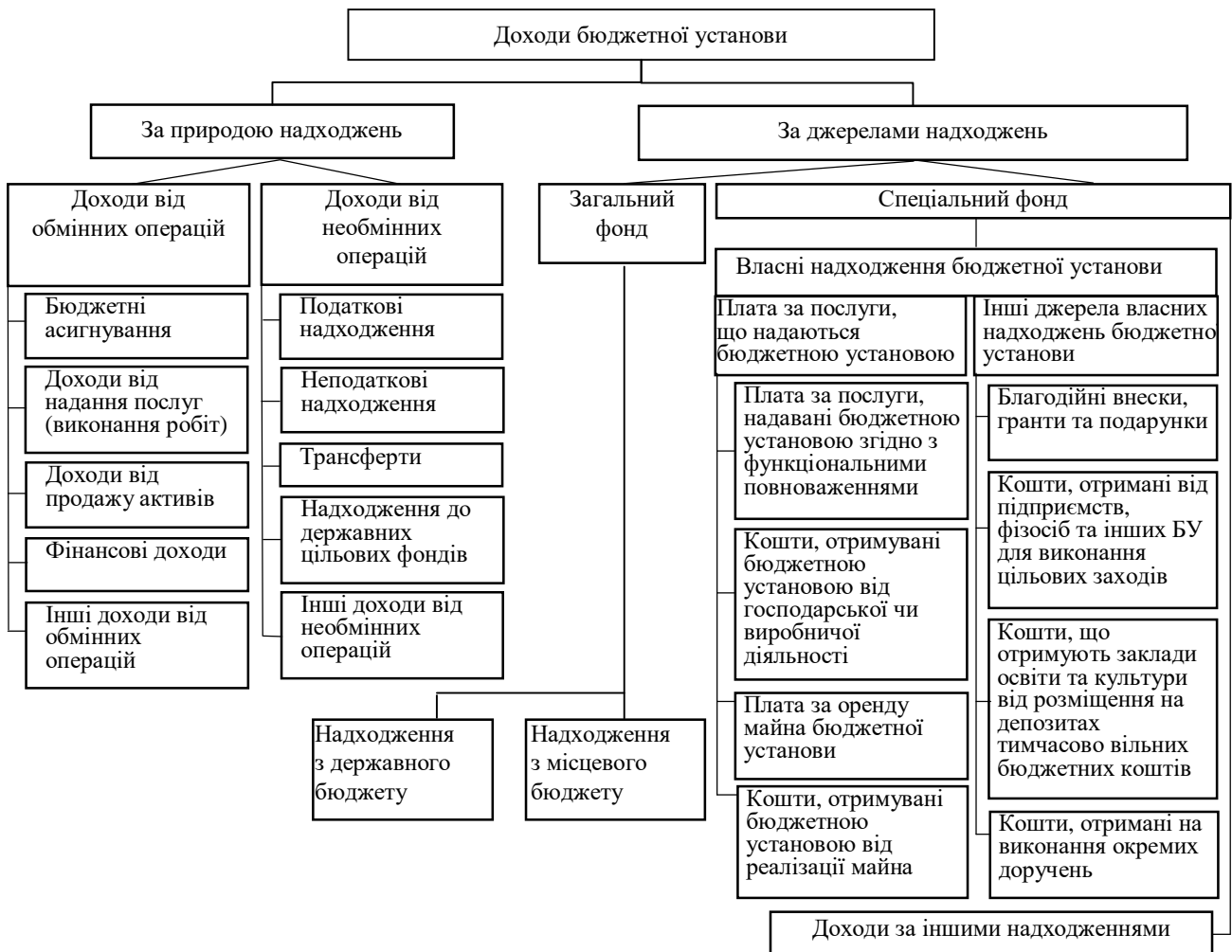


Рис. 1. Класифікація доходів бюджетної установи

Джерело: складено автором на основі [1, 2, 4].

Інформаційною базою дослідження є Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) і Звіт про надходження і використання коштів загальним (форма № 2д, № 2м) і спеціальним (форма № 4-1д, № 4-1м, форма № 4-2 д, № 4-2м, форма № 4-3д, № 4-3м, форма № 4-4д форма № 4-4д, форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) фондами [3].

На основі аналізу звітності бюджетних установ можемо зробити висновок, що їх фінансування головним чином здійснюється коштами загального фонду і значно менше коштами спеціального фонду. Аналіз доходів установи полягає у з'ясуванні їх динаміки і структури. Доходи загального фонду бюджетної установи формують два джерела – кошти державного і місцевого бюджетів.

Доходи спецфонду формують власні надходження (плата за надані послуги в межах виконання функціональних обов'язків, здійснення господарської діяльності, орендних платежів, грантів, спонсорської допомоги тощо) та інші надходження бюджетної установи.

Аналіз надходжень бюджетної установи здійснюється у такій послідовності:

1) Досліджується динаміка загального обсягу надходжень, а також окремо за загальним і

спеціальним фондами. Зростання абсолютних обсягів надходжень оцінюється позитивно.

2) Визначається питома вага фінансування установи за кошти загального і спеціального фондів. Важливо і позитивно, якщо у структурі джерел фінансування установи зростає частка надходжень за спеціальним фондом.

3) Оцінюється динаміка структури надходжень спеціального фонду у розрізі законодавчо закріплених джерел надходжень. Менеджмент установи повинен працювати над диверсифікацією джерел надходжень до спеціального фонду.

4) Порівняння запланованих надходжень до спеціального фонду (в розрізі власних джерел надходжень) з фактичними. За наявності розбіжностей – встановлення їх причин.

Проведення аналізу доходів за природою їх формування здійснюється в розрізі обмінних та необхідних операцій, зміст яких визначає НП(С)БОДС 124 [4].

Таким чином, дослідження надходжень фінансових ресурсів установи полягає у проведенні їх структурно-динамічного аналізу. Основним інструментарієм для здійснення аналітичних процедур є порівняльний, горизонтальний і

Фінанси та оподаткування

вертикальний аналіз кошторису установи, аналіз абсолютних, відносних та структурних відхилень.

Витрати підприємства є важливим елементом облікового процесу і одночасно об'єктом економічного аналізу. Жоден суб'єкт господарювання не може здійснювати діяльність, не роблячи витрат. Отримання позитивного результату діяльності підприємства, як правило, пов'язане з мінімізацією витрат. Таким чином і більшість інновацій, які впроваджують підприємства, пов'язані із зменшенням витрат. Не менш важливою й актуальною є ця проблема для бюджетних установ, адже для забезпечення своєї діяльності вони використовують кошти платників податків. Проте зараз бюджетні установи працюють в умовах дефіциту коштів. Тому важливо постійно здійснювати аналіз витрат установи.

Для того, щоб здійснити об'єктивний та ґрунтовний аналіз витрат бюджетної установи, перш за все, необхідно з'ясувати відмінності між поняттями «видатки» і «витрати» бюджетної установи.

Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних зисків у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [5].

В основному нормативному документі – Бюджетному кодексі України зазначено, що витрати бюджету – це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [1].

Також у Кодексі зазначено, що видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом [1].

На чіткому розмежуванні сутності понять «витрати» і «видатки» концентрує увагу С. Левицька. Погоджуємося з її твердженням, що витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів; видатки – визначальна сторона фінансової діяльності держави, економічні стосунки якої виникають у зв'язку з розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Видатки бюджетних установ є централізованими видатками оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету [6, 7].

Сутність витрат проявляється у їх класифікації, відповідно їх аналіз слід здійснювати за цими напрямками (рис. 2).

Для цілей управління витратами доцільно проводити їх аналіз за природою їх формування, а саме за обмінними та необмінними операціями. Інформація про доходи і витрати за обмінними та необмінними операціями міститься у I розділі Звіту про фінансові результати.

До витрат за обмінними операціями належать: витрати на виконання бюджетних програм; витрати на виготовлення продукції; витрати з продажу активів; фінансові витрати й інші витрати за

обмінними операціями. До витрат за необмінними операціями – трансфери (субсидії, соціальні виплати тощо), інші витрати за необмінними операціями.

Згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» до витрат за обмінними операціями належать такі елементи витрат:

- витрати на оплату праці та грошове забезпечення;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати;
- амортизація;
- фінансові витрати;
- інші витрати за обмінними операціями [8].

Інформація за елементами витрат міститься в IV розділі Звіту про фінансові результати. У III розділі цього звіту подається інформація про виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. Отже, маємо всю інформацію щодо формування дохідної і витратної частини за загальним і спеціальним фондами. У цій частині звіту також є інформація на основі якої можна оцінити рівень виконання плану надходжень і видатків установи.

Для детального аналізу напрямків використання коштів бюджетної установи використовують економічну класифікацію витрат [9].

Проводячи аналіз видатків за спеціальним і загальним фондами, необхідно пам'ятати, що видатки загально фонду здійснюються за економічною класифікацією на виконання основних функціональних обов'язків, а кошти спецфонду спрямовуються на виконання конкретних завдань пов'язаних з виконанням установою своїх функцій і розподіляються теж за економічною класифікацією.

Згідно з цією класифікацією витрати поділяють на поточні, капітальні, нерозподілені видатки. Інформація про витрати за економічною класифікацією у повному обсязі відображена у бюджетних формах звітності – Звіти про надходження та використання коштів загального та спеціального фондів.

Важливим напрямком аналізу витрат є їх оцінювання за повнотою використання – фактичні і касові.

Фактичні видатки – це реальні витрати установи, оформлені відповідними документами і сплачені, а також ті, що нараховані, але не сплачені.

Фактичні витрати відображають рівень виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. Інформацію про фактичні видатки можемо отримати із книги Журнал-головна (як сальдо субрахунків 8-го класу) і Картки аналітичного обліку фактичних видатків [10].

Касові видатки – відображають рух грошових коштів, тобто суму коштів, які отримала і витратила бюджетна установа за окремими кодами економічної класифікації видатків. Таким чином формується інформація про касове виконання кошторису та про обсяг невикористаних асигнувань. Інформація про касові витрати міститься у бюджетній звітності і Картці аналітичного обліку касових видатків.

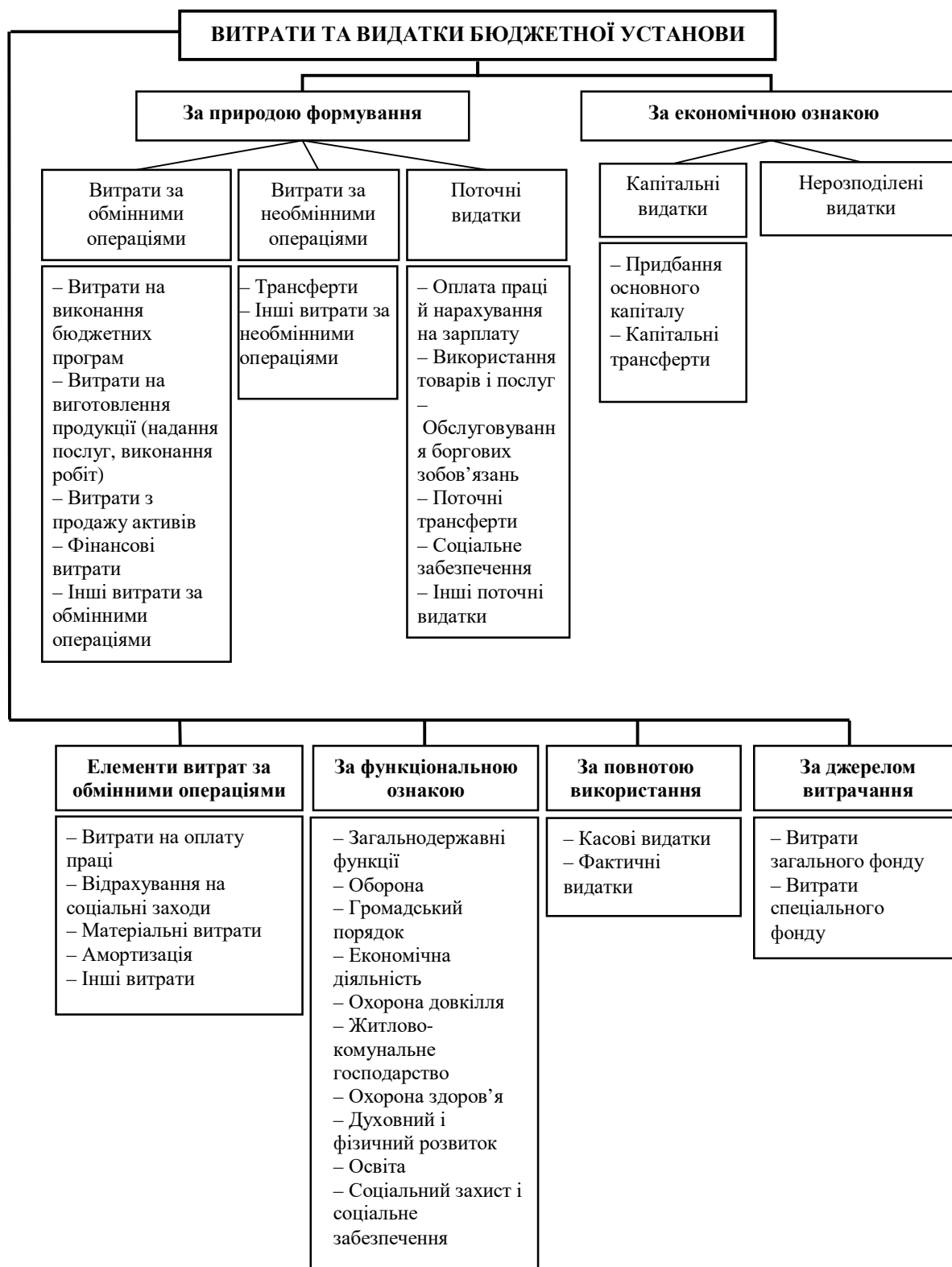


Рис. 2. Класифікація витрат та видатків бюджетної установи

Джерело: складено автором на основі [1, 2, 8, 9].

Порівняльний аналіз касових і фактичних видатків за кодами економічної класифікації і загалом усіх видатків дає змогу оцінити рівень виконання кошторису бюджетною установою.

Фактичні і касові видатки не збігаються ні часовому вимірі, ні за обсягами. Результати аналізу

перевищення касових видатків над фактичними і, навпаки, за кодами КЕКВ мають вагомим інформаційним наповненням, що дає можливість оцінити рівень використання бюджетних коштів, виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. І як зазначають В. Лемішовський та А. Дідик, таке

Фінанси та оподаткування

порівняння дає змогу виявити факти порушення фінансової дисципліни, безпідставного і нецільового використання бюджетних коштів [11].

Для всебічного дослідження витрат бюджетних установ за зазначеними напрямками (див. рис. 2) доцільно застосовувати:

- структурно-динамічний аналіз;
- параметричний аналіз;
- факторний аналіз.

Результати структурно-динамічного аналізу дають змогу оцінити динаміку обсягів і структурні зміни різних видів витрат, їх необхідно доповнити параметричним і факторним аналізом.

Параметричний аналіз витрат бюджетних установ полягає визначенні ефективності здійснених витрат шляхом розрахунку і інтерпретації таких коефіцієнтів:

– витрати в розрахунку на загальну кількість працівників установи (загалом усі витрати і окремо за загальним і спеціальним фондами). Показник, що відображає динаміку витрат на одного працівника. Доцільним є порівняння, скільки коштів окремо із загального фонду і окремо зі спецфонду припадає на одного працівника;

– витрати в розрахунку на кількість працівників основного складу (тих, що безпосередньо залучені до надання послуг). Розрахунок варто здійснювати за всією сукупністю витрат і окремо за фондами;

– витрати в розрахунку на кількість споживачів послуг (загалом усі витрати і окремо за загальним і спеціальним фондами). Власне, цей показник показує рівень видатків на одного споживача послуг, наприклад, на одного учня школи, на одного читача бібліотеки тощо;

– витрати на обсяг усіх активів установи.

Усі показники доцільно розраховувати за період щонайменше 3 років, що дасть можливість встановити реальні тенденції і закономірності.

Водночас ці показники не в повному обсязі відображають ефективність здійснених витрат. Так, витрати в розрахунку на одного працівника установи чи на одного споживача послуг можуть зростати, але якість послуг, їх асортимент не змінюватися.

Для комплексного оцінювання ефективності здійснених витрат, окрім кількісних показників, необхідно проводити і якісне оцінювання. Керівництвом установи чи керівництвом вищої установи встановлюються параметри покращення якості надаваних послуг, розширення їх асортименту відповідно до потреб споживачів. Паралельно ефективність здійснених витрат оцінюється задоволенням чи незадоволенням якістю послуг споживачами. Оцінку споживачів послуг, на нашу думку, доцільно і необхідно відображати у бальній системі шляхом застосування евристичних прийомів (опитування, анкетування тощо).

Висновки. В процесі здійснення аналізу результатів діяльності бюджетної установи запропоновано проводити аналіз доходів за такими напрямками: за природою надходжень (від обмінних і необмінних операцій); за джерелами надходжень (за

загальним і спеціальним фондами). Аналіз витрат проводиться: за природою формування витрат (за обмінними і необмінними операціями); за економічною ознакою (поточні, капітальні та нерозподілені видатки); за функціональною ознакою, повнотою використання, джерелами витрачання та елементами витрат за обмінними операціями.

Здійснення аналізу доходів і витрат бюджетної установи за зазначеними напрямками дозволить отримати повну картину формування грошових коштів та напрямів їх використання. Таким чином, менеджмент установи матиме необхідне інформаційне забезпечення для прийняття ефективних рішень щодо управління надходженнями та витратами установи.

Аналіз доходів і витрат є складовою частиною оцінки фінансового стану та результатів діяльності бюджетної установи. Тому перспективними є дослідження, що стосуватимуться методологічних аспектів аналізу ефективності та результативності здійснених витрат задля формування інтегрального показника оцінки ефективності діяльності установи загалом. Також подальших досліджень потребує адаптація запропонованої методики аналізу доходів і витрат бюджетних установ з врахуванням їх галузевої спеціалізації.

4 Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Редакція від 01.01.2019 / База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 02.01.2019).

2. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. Редакція від 13.12.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (дата звернення: 18.12.2018).

3. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. Редакція від 28.09.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення: 03.12.2018).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. Редакція від 28.07.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 18.12.2018).

5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. Редакція від 14.12.2018. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (дата звернення: 18.12.2018).

6. Левицька С. О., Лук'янчук Л. В. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування: економіка*. 2007. Вип. 2(38). С. 364–368.

7. Адамик О. В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу. *Наука молода*. 2013. Вип. 20. С. 203–209.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. Редакція від 28.07.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 11.12.2018).

9. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11. Редакція від 04.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (дата звернення: 09.12.2018).

10. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17> (дата звернення: 09.12.2018).

11. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування і звітність: навч. посіб. / В. І. Лемішовський, А. М. Дідик, В. І. Гаращенко [та ін.]; за ред. В. І. Лемішовського. Львів: Видавництво «Растер-7», 2016. 1024 с.

4 References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010, July 08). *The Budget Code of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (in Ukr.).

2. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2002, February 28). On approval of the procedure for the formation, review, approval and main requirements for the implementation of budgetary bills. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (in Ukr.).

3. The Ministry of Finance of Ukraine (2012, January 24). On approval of the procedure for preparing budget reporting by managers and recipients of budget funds, reporting by the funds of mandatory state social and pension insurance. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (in Ukr.).

4. The Ministry of Finance of Ukraine (2010, December 24). National Public Accountancy Standard (SPS) 124 «Revenues». Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (in Ukr.).

5. The Ministry of Finance of Ukraine (2009, December 28). On approval of the National Public Sector Accounting Standard 101 «Presentation of Financial Statements». Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (in Ukr.).

6. Levytska, S. O. & Lukyanchuk, L. V. (2007). The economic essence of the definitions of the use of resources: costs, expenditures, consumption]. *Bulletin of the National University of Water Management and Nature Management*, 38(2) Economics, 364-368 (in Ukr.).

7. Adamyk, O. V. (2013). Differentiation of concepts of expenses, costs, expenses and peculiarities of their application by the participants of the budget process. *Young Science*, (20), 203-209 (in Ukr.).

8. The Ministry of Finance of Ukraine (2012, May 18). National Accounting Standard in the Public Sector 135 «Expenses». Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (in Ukr.).

9. The Ministry of Finance of Ukraine (2011, January 14). About budget classification., Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (in Ukr.).

10. The Ministry of Finance of Ukraine (2017, June 29). On approval of forms of cards and books of analytical accounting of public sector entities and order of their formulation. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17> (in Ukr.).

11. Didik, A. M., Garaschenko, V. I., Lemishovsky, V. I. (Ed.). at al. (2016). *Budgetary Institutions: Accounting, National Standards, Taxation and Accountability*. Lviv: Publishing house «Raster-7» (in Ukr.).