

*Е. І. Литвиненко,
аспірант кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИБУТТЯ "НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ" БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЯК НОВОГО КОМПЛЕКСНОГО ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*E. Lytvynenko,
postgraduate student in accounting and credit Budget Institutions and Economic Analysis Kyiv National Economic
University Vadym Hetman Kyiv, Ukraine*

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF DISPOSAL OF "NON-FINANCIAL ASSETS" BUDGETARY INSTITUTIONS AS A NEW COMPLEX OBJECT OF ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Стаття присвячена дослідженню основних моментів, що стосуються організації обліку вибуття "нефінансових активів" бюджетних установ. Її актуальність зумовлена масштабним реформуванням обліку в державному секторі. На сучасному етапі реформування нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку та контролю використання бюджетних коштів — у центрі уваги перебувають органи державного сектора, вагому частку в структурі яких займають бюджетні установи. Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБОДС) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають у переважній частині міжнародним стандартам. Порівняно з чинною практикою бюджетного обліку внесено ряд вагомих змін, які суттєво впливатимуть на розкриття облікової інформації.

У складі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах із прийняттям НПСБОДС відбудуться певні зміни. Важливим побічним результатом виконання намічених заходів вказаної Стратегії стануть оновлення об'єктного поля і виникнення нових укрупнених об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема нефінансових активів бюджетних установ. У складі активів та пасивів відбудеться перегрупування об'єктів та поява нових. Виникає новий комплексний об'єкт обліку як "нефінансові активи". Розкриваються питання організації обліку вибуття "нефінансових активів", як нового комплексного об'єкта обліку в бюджетних установах із введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового плану рахунків в державному секторі з 2016 року.

Розглянуто нормативно-правові підстави для вибуття нефінансових активів, порядок застосування норм, наведені основні причини та напрями вибуття нефінансових активів. Розкрито механізм організації вибуття нефінансових активів, оформлення та облік вибуття за новим планом рахунків.

Наведено характеристику нових рахунків, які використовують для відображення операцій пов'язаних із вибуттям нефінансових активів. Також розглянуто основні форми, які застосовують для відображення інформації по вибуттю для нефінансових активів у бюджетних установах.

This article is devoted to research of the main points concerning the organization of the accounting disposal of "non-financial assets" budgetary institutions. Its relevance is due to large-scale reform of public sector accounting. At the present stage of reforming the regulatory framework for accounting and control of use of budgetary funds — the focus is on public sector bodies, a significant share in the structure which is a budgetary institution. Taken according to the Strategy of modernization of the accounting system in the public sector for 2007-2015. National provisions (standards) of accounting in the public sector regulate accounting in the context of different objects and are responsible in the most part to international standards. Compared with the current practice of budget accounting made some significant changes that will significantly affect the disclosure of accounting information.

In the traditional composition of objects of accounting in budgetary institutions with the adoption of national provisions (standards) will happen some changes. An important by-product of the implementation of the planned activities of the Strategy will be the update of the object field and the emergence of new enlarged objects of accounting, in particular non-financial assets of budgetary institutions. In the composition of assets and liabilities will be regrouping objects and the emergence of new. There is a new complex object with the "non financial assets". Discusses the questions of the organization of accounting of disposal of "non-financial assets", as a new complex object of accounting in budgetary institutions with the enactment of National regulations (standards) of accounting and the new chart of accounts in the public sector from 2016.

Considered legal grounds for the disposal of non-financial assets, the order of application of rules, are the main reasons and directions for the disposal of non-financial assets. The mechanism of the organization of the disposals of non-financial assets, registration and accounting of disposals under the new plan of accounts.

The characteristic of new accounts, which are used for recording transactions related to the disposal of non-financial assets. Also, the basic forms that are used to display information on the disposal of non-financial assets in budgetary institutions.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетні установи, державний сектор, нефінансові активи, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, Стратегія.

Key words: accounting, public institutions, public sector, non-financial assets, national provisions (standards) of accounting in the public sector, strategy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Питанням реформуванню вітчизняного бюджетного обліку присвячено наукові праці відомих вчених в цій галузі Дорошенко О.О., Левицької С.О., Ловінської А.Г., Прохорова О.С., Свірко С.В., Сушко Н.І., Фаріон А.І. Проте питання обліку вибуття нефінансових активів, залишається ще не дослідженим, з погляду на те, що "нефінансові активи" є новим укрупненим об'єктом бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Переважну частину активів бюджетних установ на сьогодні становлять необоротні активи. Необоротні активи є об'єктом вивчення таких провідних українських вчених-економістів, як Атамас П.И., Джога Р.Т., Крайська І.А., Свірко С.В., Шара Є.Ю.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРИШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Актуальність даної статті полягає в тому, що питання організації обліку вибуття нефінансових активів бюджетних установ є новим об'єктом і темою для досліджень, у зв'язку з тим, що Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах та новий план рахунків бюджетних установ, починають діяти лише з січня 2016 року.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Розглянути основні питання пов'язані з організацією обліку вибуття нефінансових активів бюджетних установ як нового комплексного об'єкту обліку згідно з введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах та нового плану рахунків бюджетних установ.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБГРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

На законодавчому рівні чіткого визначення поняття "нефінансові активи" немає. Зважаючи на це, на основі проведеного автором раніше дослідження, в ході якого було надане визначення всім складовим цілісного об'єкту бухгалтерського обліку, надане визначення поняттю "нефінансові активи". Нефінансові активи — всі активи, крім фінансових, які використовуються установою протягом тривалого періоду (більше одного року) та від використання яких установа отримає в майбутньому економічні вигоди [4].

Нефінансові активи з'являються у першому розділі Балансу який представлено в НП (С) БОДС 101 Подання фінансової звітності [5]. До нефінансових активів відносять основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи.

Розглянемо та проаналізуємо основні правила, якими керуються бюджетні установи при обліку вибуття необоротних активів на сьогоднішній день та проаналізуємо в контексті основних змін, що відбуваються в обліку бюджетних установ.

Вивчаючи питання організації обліку вибуття необоротних активів, слід мати на увазі, що завершення встановленого терміну служби необоротних активів не може бути підставою для їх списання, якщо вони ще придатні для використання за цільовим призначенням і подальша експлуатація їх не заборонена відповідною документацією заводів-виробників або нормативно-правовими актами [3].

Забороняється знищувати, викидати, здавати в лом техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, без попереднього вилучення й одночасного оприбуткування цінних деталей, а також передавати, списувати й продавати техніку, апаратуру та інші необоротні активи за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, за відкиданням витрат на їх вилучення [2].

Так, Свірко С. В. у своїх дослідженнях організації обліку необоротних активів, вказує на те, що у процесі діяльності бюджетних установ відбувається поступове вибуття необоротних активів з таких причин:

- непридатності для подальшого використання;
- виявлення в результаті інвентаризації як недостачі;
- моральної застарілості;
- фізичного зношення;
- пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха;
- необхідності знесення у зв'язку з будівництвом нових об'єктів чи зруйнування внаслідок атмосферного впливу й тривалого використання.

Серед напрямів вибуття виокремлюють:

- списання через ліквідація;
- безоплатну передачу;
- продаж [7].

Після втрати чинності на підставі наказу Мінфіну від 14.10.2011 № 1297 "Типової інструкції про порядок списання майна бюджетних установ", затвердженої наказом Держказначейства від 29.11.2010 N 447, щодо цього питання нової Інструкції чи Порядку, що регулює списання майна бюджетних установ — не прийнято. На сьогодні питання визначено для об'єктів державної власності "Порядком списання об'єктів державної власності", затвердженим поста-

новою КМУ від 08.11.2007 р. № 1314. Цей Порядок визначає механізм списання об'єктів державної власності, якими є об'єкти незавершеного будівництва (незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи), матеріальні активи, що відповідно до законодавства визнаються основними фондами (засобами), іншими необоротними матеріальними активами.

Списання майна здійснюється суб'єктом господарювання, на балансі якого воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання.

Для встановлення факту непридатності майна і неможливості та/або неефективності проведення його відновного ремонту чи неможливості його використання іншим чином, а також для оформлення документів на списання майна утворюється комісія із списання майна, головою якої є заступник керівника суб'єкта господарювання, а членами — головний бухгалтер або його заступник, працівники інженерних, технічних, технологічних, будівельних, обліково-економічних та інших служб суб'єкта господарювання, а також залучені за вимогою суб'єкта управління його представники та інші фахівці.

Склад комісії затверджується розпорядчим актом за підписом керівника суб'єкта господарювання.

Комісія:

1) проводить в установленому законодавством порядку інвентаризацію майна, що пропонується до списання, та за її результатами складає відповідний акт;

2) проводить огляд майна за використанням необхідної технічної документації (технічних паспортів, поэтажних планів, відомостей про дефекти тощо), а також даних бухгалтерського обліку;

3) визначає економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання майна і вносить відповідні пропозиції;

4) установлює конкретні причини списання майна (моральна застарілість чи фізична зношеність, непридатність для подальшого використання суб'єктом господарювання, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха та неможливість відновлення, або виявлення його в результаті інвентаризації як нестачі);

5) визначає можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів та агрегатів об'єкта, що підлягає списанню;

6) здійснює контроль за вилученням з майна, що підлягає списанню, придатних вузлів, деталей матеріалів та агрегатів, а також вузлів, деталей, матеріалів та агрегатів, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, визначає їх кількість, вагу та контролює здачу на склад і оприбуткування на відповідних балансових рахунках;

7) складає відповідно до законодавства акти на списання майна за встановленою типовою формою.

За результатами роботи складається протокол засідання комісії, до якого додаються:

1) акт інвентаризації майна, що пропонується до списання;

2) акти технічного стану майна, що пропонується до списання;

3) акти на списання майна;

4) інші документи (копія акта про аварію, висновки відповідних інспекцій, державних органів тощо (за наявності)).

У протоколі засідання комісії зазначаються пропозиції щодо шляхів використання майна, списання якого за висновками комісії є недоцільним, заходи з відшкодування вартості майна, в результаті інвентаризації якого виявлена нестача, чи розукрупненого.

Протокол засідання комісії підписується всіма членами комісії. У разі незгоди з рішенням комісії її члени мають право викласти у письмовій формі свою окрему думку, що додається до протоколу засідання. В актах технічного стану майна зазначаються рік виготовлення (будівництва) майна, дата введення в експлуатацію, обсяг проведеної роботи з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання і реконструкції, стан основних частин, деталей і вузлів, конструктивних елементів. В акті на списання майна детально зазначаються причини його списання та робиться висновок про економічну (технічну) недоцільність та/або неможливість відновлення майна.

У разі списання майна, пошкодженого внаслідок аварії чи стихійного лиха, до акта на його списання додається на-

лежним чином завірена копія акта про аварію, в якій зазначаються причини, що призвели до неї. Протокол засідання комісії, акт інвентаризації, акти на списання майна та технічного стану затверджуються керівником суб'єкта господарювання [6].

Списання повністю амортизованих основних фондів (засобів), інших необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання, первинна (переоцінена) вартість яких становить менш як 10 тис. гривень, здійснюється за рішенням керівника такого суб'єкта відповідно до Порядку № 1314.

Типова кореспонденція рахунків з обліку вибуття нефінансових активів виглядатиме наступним чином:

1. Списано повністю зношені, непридатні до використання нефінансові активи Дт 1411, 1421 Кт 1013—1018, 1023—1028.

2. Списано нефінансові активи, що не повністю зношені, але не придатні до використання.

— на суму залишкової вартості Дт 51 Кт 1013—1018, 1023—1028;

— на суму нарахованого зносу Дт 1411, 1421 Кт 1013—1018, 1023—1028.

3. Списано недостачі нефінансових активів установлені при інвентаризації:

— на суму залишкової вартості Дт 51 Кт 1013—1018, 1023—1028;

— на суму нарахованого зносу Дт 1411, 1421 Кт 1013—1018, 1023—1028.

Безоплатна передача майна бюджетних установ законодавчо регулюється Постановою КМУ від 21.09.1998 р. № 1482 "Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності" [10].

Ініціатива щодо передачі об'єктів права державної власності може виходити відповідно від органів, уповноважених управляти державним майном, або самоврядних організацій.

Передача оформляється актом приймання-передачі за формою згідно з додатком до Порядку подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність та утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність, затвердженого цією постановою. Акт складається у чотирьох примірниках, підписується головою і членами комісії та затверджується органом, який створив комісію. Право на управління об'єктом передачі виликає з дати підписання акта приймання-передачі.

Кореспонденція рахунків з обліку безоплатної передачі нефінансових активів іншим установам та організаціям, із введених в дію нового плану рахунків в бюджетних установах з 1 січня 2016 року виглядатиме таким чином:

— безоплатно передано об'єкт нефінансових активів:

1) на суму залишкової вартості Дт 51 Кт 1013—1018, 1023—1028;

2) на суму нарахованого зносу Дт 1411, 1421 Кт 1013—1018, 1023—1028.

Відчуження майна (шляхом його продажу) здійснюється відповідно до вимог Постанови КМУ від 06.06.2007 р. № 803 "Про затвердження Порядку відчуження об'єктів державної власності" [10].

Продаж об'єктів, які в нормативному полі бухгалтерського обліку бюджетних установ класифікуються як основні засоби, має здійснюватись через аукціони, біржі чи за конкурсом. Організаційні роботи до проведення зазначених заходів передбачають:

— отримання установою дозволу відповідного органу виконавчої влади, що уповноважений здійснювати функції управління державним майном, чи розпорядника коштів;

— визначення початкової ціни продажу майна;

— підготовка інформації про майно та умови його продажу;

— проведення маркетингових досліджень щодо визначення потенційних покупців;

— укладання договору з організатором конкурсу, аукціону.

Усі підготовчі роботи має виконувати комісія зі списання матеріальних цінностей [7].

Відчуження майна здійснюється безпосередньо суб'єктом господарювання, на балансі якого перебуває таке майно, лише після надання на це згоди або дозволу відповідного суб'єкта управління майном, який є представником власника і виконує його функції у межах, визначених законодавчими актами.

Відчуження майна здійснюється шляхом його продажу на аукціоні, який проводиться організатором аукціону.

Суб'єкти господарювання під час здійснення продажу на аукціоні подають юридичним особам, які визначені на конкурентних засадах в установленому Фондом державного майна порядку, документи, які підтверджують надання згоди на відчуження такого майна суб'єктом управління та погодження з Фондом державного майна.

Для отримання згоди на відчуження майна суб'єкт господарювання подає разом із зверненням стосовно відчуження майна:

1) техніко-економічне обґрунтування доцільності відчуження майна та напрямів використання коштів (з обов'язковим визначенням впливу відчуження майна на цілісність майнового комплексу);

2) відомості про об'єкти основних фондів (засобів), які пропонуються до відчуження, за даними бухгалтерського обліку на дату оцінки;

3) акт інвентаризації основних фондів (засобів), які пропонуються до відчуження;

4) акт технічного стану майна, складений на дату оцінки та затверджений керівником суб'єкта господарювання;

5) висновок про вартість майна;

7) відомості про наявність обтяжень чи обмежень стосовно розпорядження майном, яке пропонується до відчуження (разом з відповідними підтвердними документами);

8) протокол (виписка з протоколу) засідання комісії з приватизації (у разі її утворення) про надання згоди на відчуження майна;

9) за наявності заборгованості з виплати заробітної плати — відомості про загальну суму заборгованості із заробітної плати і графік погашення такої заборгованості, а також про наявність у підприємства заборгованості за податками і зборами (обов'язковими платежами) до бюджетів та державних цільових фондів.

Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу основних засобів (крім будівель і споруд), залишаються у розпорядженні установи з правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових засобів того ж призначення. При цьому кошти, отримані від реалізації та розбирання основних засобів, придбаних за рахунок позабюджетних коштів, використовуються тільки після сплати податків, встановлених законодавством. Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу будівель і споруд, вносяться в доход того бюджету, за рахунок якого ці установи утримуються.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку від реалізації нефінансових активів:

1) на суму залишкової вартості Дт 51 Кт 1013—1018, 1023—1028;

2) на суму нарахованого зносу Дт 1411, 1421 Кт 1013—1018, 1023—1028.

3) на суму виручки Дт 23 Кт 71, 72.

Усі господарські операції, якими оформляють вибуття і списання основних засобів, протягом поточного місяця реєструють у меморіальному ордері № 9 "Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів" т. ф. № 438 (бюджет). У кінці місяця підсумки відомості переносять у книгу Журнал-головна [1].

До носіїв облікової інформації про вибуття необоротних активів належать:

— акт про списання основних засобів ф. 03-3 (бюджет);

— акт про списання автотранспортних засобів ф. 03-4 (бюджет);

— акт про списання вилученої з бібліотеки літератури ф. 03-5 (бюджет).

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Отже, всілому облік нефінансових активів у бюджетних установах є важливим джерелом економічної інформації, що дає можливість забезпечити контроль за збереженням, рухом, ефективним використанням та їх списанням. Нефінансові активи часто складають найбільшу частину всіх активів суб'єкта господарювання, а отже, є важливими для відображення його фінансового стану. Тому і важливим є правильність організації вибуття нефінансових активів та відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ.

Означені процеси тільки набувають актуальності, оскільки НП(С)БО ДС та новий план рахунків для державного сектора ще не набули чинності. Зважаючи на масштаби реформування, вищезазначені проблеми та нагальність їх

вирішення вимагають подальших досліджень в сфері організації обліку вибуття нефінансових активів бюджетних установ. Переглянути та вдосконалити форми для документального відображення операцій з відображення вибуття нефінансових активів, та відповідно внести корективи враховуючи всі зміни, бо бланки форм уже застарілі (затверджені наказом від 1997 року).

Література:

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навчальний посібник. — Центр навчальної літератури, 2003. — 284 с.

2. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.

3. Крайівська І. А. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальностей 7.050106, 8.050106 "Облік і аудит". — Харків, ХНАМГ, 2009. — 244 с.

4. Литвиненко Е. І. Термінологічна ідентифікація нефінансових активів бюджетних установ та її нормативне забезпечення // Економіка. Фінанси. Право. — № 4/1. — 2014. — 64 с.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

6. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 08.11.2007 р. № 1314.

7. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

8. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007—2015 роки: (Схвалено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. № 34) [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: (сайт). — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

9. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8—9. — С. 22—27.

10. Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 440 с.

References:

1. Atamas, P. J. (2003), Fundamentals of Accounting in budgetary organizations: Textbook, Tsentr navchal'noyi literatury, 284 p.

2. Dzhoha, R. T. Svirko, S. Sinelnyk, L. M. (2003), Accounting in Budget Institutions: Textbook, Kyiv: KNEU, 483 p.

3. Krayivska, I. A. (2009), Accounting in budgetary institutions. Outline lectures, teaching materials for self-study and for workshops, job reference work for students of all forms of training specialties 7.050106, 8.050106 "Accounting and audit", Kharkiv, KhNAMH, 244 p.

4. Litvinenko, E. I. (2014), Terminology identification of non-financial assets of budget institutions and regulatory support, Ekonomika. Finansy. Pravo, no. 4/1, 64 p.

5. National provision (Standard) public Sector 101 "Presentation of Financial Statements" approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 12.10.2010 № 1202 [online], available at: <http://www.minfin.gov.ua>

6. The procedure for cancellation of state property, approved by the Cabinet of Ministers of 08.11.2007 p. 1314 number.

7. Svirko, S. V. (2003), Company accounting in budgetary institutions: Tutorial, Kyiv: KNEU, 380 p.

8. The strategy of modernization of the accounting system in the public sector for the years 2007—2015: (Approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.2007 year. no.34) [online], available at: <http://www.minfin.gov.ua>

9. Sushko, N. M. (2009), Reforming of accounting in the public sector continues, Bukhhal'ters'kyu oblik i audit, no. 8—9, pp. 22—27.

10. Shara, E. Y. Andriyenko, O. M. Zhydeyeva, L. I. (2011), Accounting in budgetary institutions and organizations. Tutorial, Kyiv, Tsentr uchbovoyi literatury, 440 p.

Стаття надійшла до редакції 21.09.2015 р.