

## АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

### ANALYSIS OF BUDGET INSTITUTIONS CURRENT REGULATORY SUPPORT FOR FINANCIAL STATEMENTS PREPARATION

УДК 657.1:658.115

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.48-96>

**Сушко Н.І.**

к.е.н., доцент, завідувач відділу методології бухгалтерського обліку Науково-дослідний фінансовий інститут ДННУ «Академія фінансового управління»

**Ларікова Т.В.**

к.е.н., доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

**Sushko Nataliia**

Research Financial Institute of the State Educational and Scientific Establishment «Academy of Financial Management»

**Larikova Tetiana**

SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

У статті проведено аналіз чинного нормативно-правового забезпечення складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Визначено проблемні аспекти складання статей балансу (форма № 1-дс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-дс). Уточнено зміст статті фінансової звітності, які включають ендаумент-фонд, та визначено особливості їх складання. Науково обґрунтовано необхідність розроблення Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти та запропоновано їхню структуру: I. Загальні положення; II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації; III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності (балансу (форма № 1-дс), звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), звіту про власний капітал (форма № 4-дс); IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

**Ключові слова:** фінансова звітність, баланс, активи, зобов'язання, капітал, звіт про фінансові результати, доходи, витрати, фінансові результати, заклади вищої освіти, ендаумент-фонд, методичні рекомендації.

В статті проведено аналіз діючого нормативно-правового забезпечення складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Визначено проблемні аспекти складання статей балансу (форма № 1-дс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-дс). Уточнено зміст статті фінансової звітності, які включають ендаумент-фонд, та визначено особливості їх складання. Науково обґрунтовано необхідність розроблення Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти та запропоновано їхню структуру: I. Загальні положення; II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації; III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності (балансу (форма № 1-дс), звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), звіту про власний капітал (форма № 4-дс); IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

лення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Визначено проблемні аспекти складання статей балансу (форма № 1-дс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-дс). Уточнено інформація по статтям фінансової звітності, включаючі ендаумент-фонд, та визначено особливості їх складання. Науково обґрунтовано необхідність розроблення Методичних рекомендацій по формуванню фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти та запропоновано їхню структуру: I. Общие положения; II. Обеспечение оперативности, достоверности и объективности отчетной информации; III. Методика балансового обобщения данных в формах финансовой отчетности (баланса (форма № 1-дс), отчета о финансовых результатах (форма № 2-дс) отчета о движении денежных средств (форма № 3-дс), отчета о собственном капитале (форма № 4-дс) IV. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, баланс, активы, обязательства, капитал, отчет о финансовых результатах, доходы, расходы, высшие учебные заведения, эндаумент-фонд, методические рекомендации.

The systematic analysis of regulatory and legal support for financial statements preparation by budget institutions was performed. The analysis was performed considering accounting methodology in accordance with national (provisions) accounting standards in terms of their harmonization with international standards in the public sector. The article presents the analysis of budget institutions current regulatory support for financial statements preparation, including higher education institutions. Identified problematic aspects of accounting reports preparation: balance sheet (form № 1-ds): non-financial assets; financial assets; expenses of future periods; own capital and financial result; commitments; future revenues. attention given to: non-financial assets, financial assets, expenses of the future periods, capital and financial result, liabilities and income of the future periods; statement of financial performance (form № 2-ds): income from exchange and non-exchange transactions, other income from exchange operations, other income from non-exchange transactions; expenses for exchange and non-exchange operations, other expenses for exchange operations, other expenses for non-exchange transactions. Main features of their preparation the articles of the financial statements, which include the funds of the endowment fund. The necessity development is grounded of Methodology recommendations to perform financial statements of higher education institutions (according to accounting data) and taking into consideration the specificity of higher education institutions in accordance with national (provisions) accounting standards in terms of their harmonization with international standards. The following structure is purposed: I. Terms; II. Ensuring the promptness, reliability and objectivity of the reporting information; III. Balance sheet generalization methods balance sheet items (form № 1-ds); financial results statement (form № 2-ds); cash flows statement (form № 3-ds); equity statement (form № 4-ds); IV. Disclosure in the notes to the financial statements.

**Key words:** financial statements, balance sheet, assets, liabilities, capital, results statement, income, expenses, financial results, higher education institutions, endowment fund, Methodological recommendations.

**Постановка проблеми.** Передумовами проведення реформ бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору є необхідність підвищення прозорості та підзвітності управління державними фінансами шляхом запровадження єдиних світових стандартів складання фінансової звітності як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору пролонговано із прийняттям Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звіт-

ності в державному секторі на період до 2025 року від 20.06.2018 р. № 437-р [1], мета якої полягає у підвищенні якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки та має надавати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, сформовану відповідно до національних стандартів, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Загальні вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності в державному секторі визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [3] (далі – НП(С)БОДС), який розроблений на підставі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [4] (далі – МСБОДС).

Разом з цим, на підставі НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» у 2017 році розроблено та затверджено наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» (далі – Порядок № 307) [5], який розкриває загальний зміст статей балансу (форма № 1-дс), звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), звіту про власний капітал (форма № 4-дс). Однак зазначені нормативні документи містять узагальнену інформацію щодо складання та заповнення форм фінансової звітності суб'єктами державного сектору.

Заклади вищої освіти (далі – ЗВО) класифікуються як суб'єкти державного сектору, але мають свою галузеву специфіку та функціонують за рахунок бюджетних коштів. Тож під час складання та заповнення форм фінансової звітності окремі статті потребують додаткової галузевої інформації, що свідчить про актуальність дослідження.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питаннями реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі присвятили свої роботи вітчизняні науковці та практики, такі як Л. Гізатуліна, С. Свірко, Н. Сушко, Л. Ловінська та ін. У монографії авторами проведено фундаментальне дослідження та узагальнено напрями удосконалення методів складання і консолідації фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору з використанням інформаційних технологій [6]. Т. Єфименко досліджувала досвід та визначила основні проблеми запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору в контексті співробітництва ООН [7]. С. Левицька, враховуючи галузеву специфіку закладів вищої освіти, підняла актуальну тему щодо актуальності використання коштів ендавмент-фонду вітчизняними та закордонними вищими навчальними закладами [8] та ін.

Значення бухгалтерської фінансової звітності в обґрунтуванні і прийнятті управлінських рішень зумовлює необхідність глибшого дослідження

основ її регулювання. Державне регулювання фінансової звітності в державному секторі має на меті створення єдиних правил для складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх суб'єктів державного сектору [9, с. 259].

У ринкових умовах на фінансову звітність покладається вирішення завдання щодо надання повної інформації про склад та зміни ресурсів та джерел їх утворення. При цьому така інформація має задовольняти всіх користувачів, незалежно від їхніх інформаційних потреб. Залишається актуальним питання щодо складання фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є проведення системного аналізу чинного нормативно-правового забезпечення складання та заповнення форм фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Визначення проблемних аспектів складання фінансової звітності, зокрема уточнення статей балансу (форма № 1-дс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) як основних форм фінансової звітності. Уточнення змісту статей фінансової звітності, які включають ендавмент-фонд. Розроблення структури Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням їхньої галузевої специфіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Обліковий процес досягає головної мети завдяки комплексу методів, серед яких виділяють підсумкове узагальнення інформації шляхом складання фінансової звітності.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів господарюючого суб'єкта (у тому числі страхової компанії) за звітний період [2].

Основний нормативний документ, який визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до розкриття її елементів – це НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [3]. Механізм розкриття інформації за статтями фінансової звітності регулюється Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 28.02.2017 р. № 307 [5], який призначений для всіх розпорядників бюджетних коштів.

З набуттям чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» відбулися зміни в обліковому відображенні фінансового результату діяльності суб'єктів державного сектору, які зумовлені впровадженням нової методології формування

в бухгалтерському обліку інформації про фінансовий результат [3].

ЗВО як розпорядники бюджетних коштів мають свою галузеву специфіку діяльності, зокрема отримують ліцензію на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводять наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечують організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань та надають інші платні послуги, визначені Постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 [10].

В останні роки ЗВО в Україні мають дефіцит бюджетного фінансування, відповідно, потребують нових ефективних підходів щодо формування власного капіталу. Покращення фінансового стану ЗВО передбачає пошук альтернативних джерел фінансування. Особливо актуальним у діяльності закладів вищої освіти є використання ендавмент-фондів.

В Україні ендавменти представлені у благодійній та добродійній діяльності відповідно до Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації». Так, ст. 9 цього Закону визначає необхідність використання процентів та дивідендів від управління благодійними ендавментами для: надання благодійної допомоги бенефіціарам, визначеним благодійниками або уповноваженими

особами; виконання благодійних програм; спільної благодійної діяльності [11].

Зауважимо, що на сьогодні не урегульовано порядок відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності операцій, які включені (або віднесені) до ендавмент-фонду.

З огляду на те, що за нормами частини 6 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади надано повноваження розробляти з урахуванням галузевих особливостей на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації, пропонуємо розробити *Методичні рекомендації щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)* (далі – Методичні рекомендації), які визначатимуть порядок розкриття інформації за статтями фінансової та приміток до фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки ЗВО (в тому числі узагальнення інформації за операціями ендавмент-фонду) відповідно до національних положень (стандартів).

До складу Методичних рекомендацій пропонуємо включити такі розділи: I. Загальні положення; II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації; III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності; IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності (рис. 1).

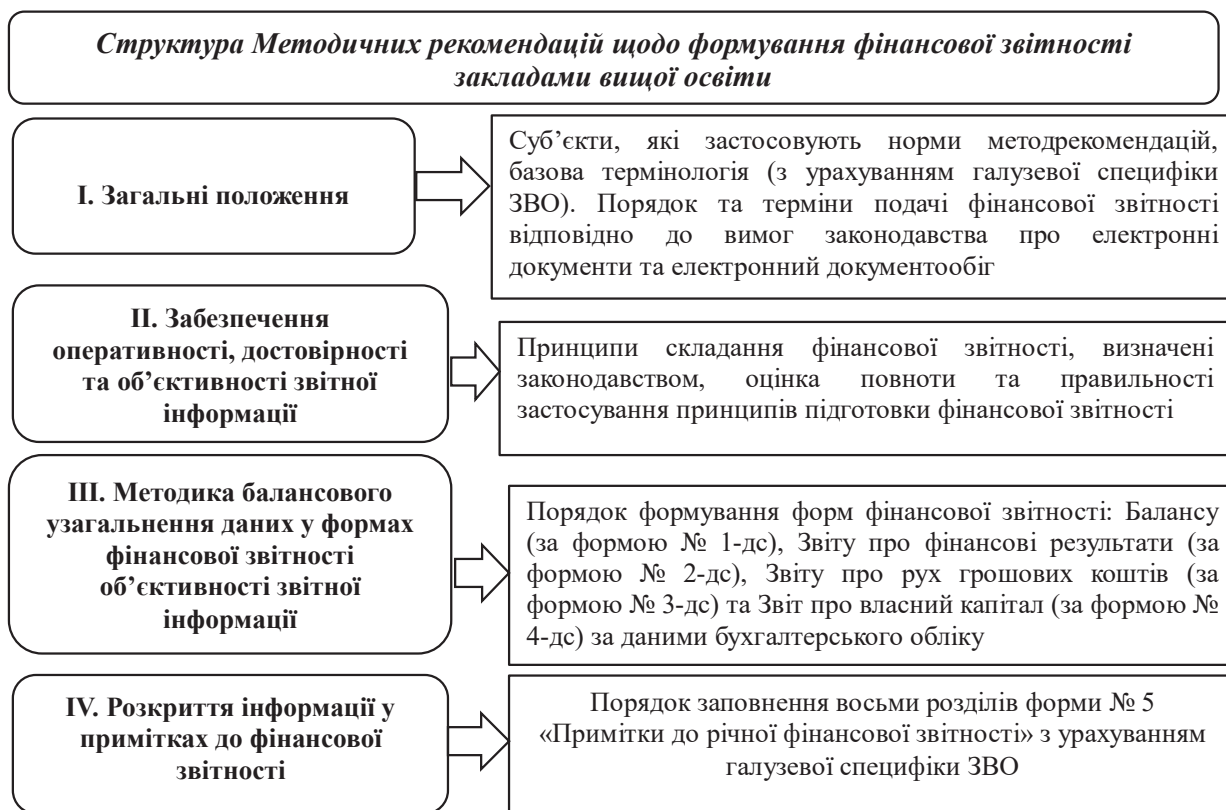


Рис. 1. Структура Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності ЗВО

Джерело: узагальнено авторами

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28 лютого 2000 р. № 419 проміжна (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) фінансова звітність (баланс (форма № 1-дс), звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів до органів Казначейства [12].

Тож особливої уваги потребують окремі статті балансу (форма № 1-дс), які притаманні ЗВО, зокрема варто зосередити увагу на статтях: нефінансові активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси); фінансові активи (довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти (в національній та іноземній валюті)); витрати майбутніх періодів; власний капітал та фінансовий результат (внесений капітал, капітал в дооцінках, фінансовий результат, цільове фінансування); зобов'язання (довгострокові та поточні зобов'язання); доходи майбутніх періодів.

Зокрема, в розділі I. Нефінансові активи ЗВО відображають інформацію про первісну (переоцінену) та залишкову вартість: основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, запасів та іноді виробництво, при виконанні науково-дослідних робіт ЗВО. Показники за переліченими статтями наводяться у рядках, що їм відповідають, за залишками, які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» за дебетом (далі – Д-т) субрахунків рахунків класу 1 «Нефінансові активи» та кредитом (далі – К-т) відповідних субрахунків рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», що містить План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [13] (далі – План рахунків) та Порядок його застосування, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.2015 р № 1219 [14] (далі – Порядок застосування Плану рахунків). Особливості розкриття інформації за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) узагальнено в табл. 1

Таблиця 1

**Порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) для ЗВО**

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті
Основні засоби:	1000	Залишкова вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу р. 1000 = р. 1001 – р. 1002
первісна вартість	1001	Відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (в тому числі об'єкти, які включені до ендавмент-фонду). Розраховується підсумок залишків на субрахунках: 1011–1018 рахунку 10 «Основні засоби»; 1111–1118 рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
знос	1002	Відображається сума нарахованої амортизації (зносу) за об'єктами, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (в тому числі на об'єкти, які включені до ендавмент-фонду) Розраховується підсумок залишків, які склалися (на субрахунках: 1411 «Знос основних засобів» для основних засобів; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»)
Нематеріальні активи	1020	Залишкову вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю нематеріальних активів і сумою накопиченої амортизації: р. 1020 = р. 1021 – р. 1022
первісна вартість	1021	Відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» (в тому числі об'єкти, які включені до ендавмент-фонду). Розраховується підсумок залишку на субрахунках 1211-1216 рахунку 12 «Нематеріальні активи»
знос	1022	Залишок, на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» Розраховується підсумок залишку, на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершені капітальні інвестиції	1030	Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи. Розраховується підсумок залишків, які склалися на субрахунках 1311–1314 рахунку 13 «Капітальні інвестиції», передбачені на: а) будівництво, реконструкцію, модернізацію, тобто інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів; б) виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів: основних засобів за НП(С)БОДС 121; нематеріальних активів за НП(С)БОДС 122
Запаси	1050	Відображається вартість активів, які визнано запасами згідно зі НП(С)БОДС 123 «Запаси». Розраховується підсумок залишків, які склалися на субрахунках: 1511–1518 рахунку 15 «Виробничі запаси»; 1811–1816 рахунку 18 «Інші нефінансові активи»
Виробництво	1060	Відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, за НП(С)БОДС 123 за: науково-дослідними роботами ЗВО; Розраховується підсумок залишків на субрахунках 1611–1613

Отже, у статті (1001) відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які отримані в результаті: придбання, безоплатно, самостійного виготовлення, модернізації, переоцінки, виявлені в результаті інвентаризації тощо відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

За умови створення ендавмент-фонду ЗВО та ведення системи бухгалтерського обліку відповідно до своєї облікової політики, до цієї статті додаються об'єкти, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які включені до ендавмент-фонду.

Аналогічні підходи стосовно розкриття інформації мають застосовуватися, якщо до складу нематеріальних активів, включені об'єкти, які включені до ендавмент-фонду.

За розділом II «Фінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображають інформацію про: довгострокову та поточну дебіторську заборгованість; грошові кошти, їх еквіваленти; інші фінансові активи.

Зокрема, облік грошових коштів та дебіторської заборгованості розпорядниками бюджетних коштів, в тому числі закладами вищої освіти ведеться за єдиними підходами, тому порядок

складання інформація за цими статтями наведено у Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі [5].

Інформацію про витрати майбутніх періодів ЗВО відображають за розділом III «Витрати майбутніх періодів» статті (1200), де розраховується залишок коштів, які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» зокрема: сплачені авансом платежі за навчання, за гуртожиток, орендні платежі, тощо.

У пасиві балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображають джерела придбання (створення) активів, зокрема: узагальнені показники власного капіталу і фінансового результату та зобов'язань.

За розділом I пасиву балансу (форма № 1-дс) «Власний капітал та фінансовий результат» відображається інформація про: внесений капітал; капітал у дооцінках; фінансовий результат; капітал у підприємствах, цільове фінансування. Враховуючи галузеву специфіку ЗВО в табл. 2. наведено особливості складання та порядок розрахунку капіталу.

Як видно, стаття 1400 «Внесений капітал» (субрахунок 5111) ЗВО формується за рахунок створення (придбання) об'єктів необоротних активів, безоплатного отримання, модернізації, на суму

Таблиця 2

Порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву балансу (форма № 1-дс) для ЗВО

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті
Внесений капітал	1400	Відображається сума внесеного капіталу ЗВО, зокрема збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) об'єктів необоротних активів, безоплатного отримання, модернізації, на суму виділених коштів з відповідного бюджету. Також до цієї статті включається первісна вартість об'єктів необоротних активів створених (придбаних) за кошти ендавмент-фонду. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення об'єктів необоротних активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал. Розраховується залишок коштів на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
Капітал у дооцінках	1410	Відображаються суми дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату ( в тому числі на об'єкти необоротних активів, включені до ендавменту-фонду). Розраховується залишок коштів на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
Фінансовий результат	1420	Відображаються фінансові результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період та попередні звітні періоди ЗВО. Розраховується залишок коштів на субрахунках: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;</li> <li>• 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»</li> </ul>
Цільове фінансування	1450	Відображається інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщення), інших об'єктів), тощо. Також до цієї статті включаються кошти ендавмент-фонду, які мають цільове призначення. Розраховується залишок на субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», зокрема причиною наявності залишку на цьому субрахунку, є те, що капітальні інвестиції ще не завершені та/або об'єкт необоротних активів ще не введений в експлуатацію

виділених коштів з відповідного бюджету. Також до цієї статті включається первісна вартість об'єктів необоротних активів створених (придбаних) за кошти ендавмент-фонду. Відповідно зменшення відображається внаслідок операцій з вилучення об'єктів необоротних активів.

Стаття 1450 «Цільове фінансування» (субрахунок 5411) ЗВО відображають інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів); тощо. Також до цієї статті включаються кошти ендавмент-фонду, які мають цільове призначення.

За розділом II «Зобов'язання» пасиву балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображається інформація про: довгострокові зобов'язання за кредитами; поточні зобов'язання: за платежами до бюджету, за розрахунками за товари, роботи, послуги, за розрахунками з оплати праці, інші поточні зобов'язання.

Показники у цих статтях відображаються за залишками, які склалися на кінець останнього дня звітної періоду за К-т субрахунків рахунків класу 6 «Зобов'язання», винятками є рахунки 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

За розділом IV «Доходи майбутніх періодів» пасиву балансу (форма № 1-дс) (статті 1700) ЗВО відображають залишок коштів, що склався за К-том субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів», зокрема наводиться інформація про доходи, які отримані у звітному періоді, та включаються до доходів у майбутніх звітних періодах. Зокрема, доходи у вигляді одержаних: авансових платежів за навчання, гуртожиток, здане в оренду майно тощо.

З огляду на проведенне дослідження обґрунтовано необхідність розробки Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності, в тому числі розкриття змісту статей балансу (форма № 1-дс) з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

Особливої уваги потребують окремі статті звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), які притаманні ЗВО, зокрема: доходи від обмінних та необмінних операцій (бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), інші доходи від обмінних операцій, інші доходи від необмінних операцій); витрати за обмінними та необмінними операціями (витрати на виконання бюджетних програм, витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), інші витрати за обмінними операціями, інші витрати за необмінними операціями. Порядок відображення доходів і витрат у звіті про фінансові результати з урахуванням галузевої специфіки ЗВО потрібно прописати в Методичних рекомендаціях.

Інформацію про доходи ЗВО відображають у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс). Нормативне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та відображення інформації у фінансовій звітності про доходи визначено в НП(С)БОДС 124 «Доходи», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати доходи поділяються на дві групи: «Доходи від обмінних операцій»; «Доходи від необмінних операцій» [15].

Важливо акцентувати увагу, що розкриття інформації за статтями доходів від обмінних та необмінних операцій у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку (таблиця 3). Як видно з таблиці 3, в статті 2010 «Бюджетні асигнування» відображається інформація про суми бюджетних асигнувань, які не призначені для асигнування капітального характеру, оскільки асигнування капітального характеру відображається у складі цільового фінансування (рядок 1450 Пасиву Балансу ф. № 1-дс).

В статті 2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг ЗВО. До названої статті не включаються надходження, спрямовані на видатки капітального характеру; поточні витрати за КЕКВ 2200, які через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» вилучені з доходу поточного періоду і спрямовані на покриття витрат, включених до первісної вартості необоротних активів згідно з НП(С)БОДС 121, 122. Аналогічні умови відображення доходів стосуються статті 2050 «Інші доходи від обмінних операцій».

Особливо важливою для ЗВО є стаття 2130 «Інші доходи від необмінних операцій», у якій відображається інформація про суми від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг). До складу цієї статті можуть включатися інформація за доходами, які віднесено до ендавмент-фонду, крім коштів, які спрямовані на витрати капітального характеру.

Інформацію про витрати ЗВО відображають у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс).

Нормативне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та відображення інформації у фінансовій звітності про витрати визначено в НП(С)БОДС 135 «Витрати», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати витрати поділяються на дві групи: «Витрати за обмінними операціями»; «Витрати за необмінними операціями» [16].

Порядок розкриття інформації за статтями витрат за обмінними та необмінними операціями у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) узагальнено в таблиці 4.

**Порядок розкриття інформації за статтями доходів від обмінних та необмінних операцій розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)**

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті
Бюджетні асигнування	2010	Відображається інформація про суми бюджетних асигнувань, розраховується залишок на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування». До бюджетних асигнувань не включаються асигнування капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування; вилучення з доходу поточного періоду у сумі поточних витрат, проведених за КЕКВ 2200 «Використання товарів і послуг». Розраховується сума бюджетних асигнувань, яка списується в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	Відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг ЗВО, розраховується залишок на субрахунках 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Включаються доходи, нараховані за кодами класифікації доходів бюджету (далі — ККД) : а) 25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю»; б) 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності». Також до цієї суми, зараховуються доходи звітного періоду із субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з передплатою освітніх послуг, вартість яких опачено наперед згідно умов договору. Розраховується сума нарахованих доходів, яка списується в останній день звітного кварталу або року з Д-т субрахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» на К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».
Інші доходи від обмінних операцій	2050	Відображається інформація про суми доходів за іншими обмінними операціями, які не відображені у статтях за рядками 2010–2040 Розраховується залишок на субрахунках 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» за ККД 25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ». Також до цієї суми, зараховуються доходи звітного періоду із субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з наданням орендарю послуг оренди, вартість яких оплачено наперед; дооцінка та відновлення корисності активів; як курсові різниці при збільшенні курсу іноземної валюти. Розраховується сума нарахованих суми доходів, які списуються в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».
Інші доходи від необмінних операцій	2130	Відображається інформація про суми від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг). Наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, суми яких обліковуються на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями». А саме доходи, нараховані у разі безоплатного надходження активів, робіт (послуг) за ККД: 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки»; 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб». Також в цій статті наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, які віднесені до ендамвмент-фонду, крім коштів, які призначені на придбання необоротних активів.

Як видно із даних таблиці 4, в статті 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм» відображаються витрати, проведені під час виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконуються коштом інших надходжень цього фонду. В статті 2220 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг ЗВО. Звертаємо увагу на статті витрат за необмінними операціями, зокрема в статті 2300 «Трансферти» відображаються витрати за наданими трансфертами, за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії».

В статті 2310 «Інші витрати за необмінними операціями» відображаються суми інших витрат

за необмінними операціями за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».

Основним показником Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) є визначення профіциту/дефіциту за звітний період, який розраховується як різниця між доходами та витратами та відображається у рядку 2390. Тож Методичні рекомендації будуть містити особливості визнання доходів і витрат з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи слід зазначити, що прийняття МОН запропонованих методичних рекомендацій сприятиме підвищенню повноти та достовірності даних фінансової звітності ЗВО на основі яких приймаються управлінські рішення. Оскільки предметом бухгалтерського обліку ЗВО є діяльність, пов'язана із наданням освітніх послуг за рахунок коштів загального і спеціального фондів державного бюджету, а основними складовими частинами

Таблиця 4

**Порядок розкриття інформації за статтями витрат за обмінними та необмінними операціями розділу І «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)**

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті
		<i>Витрати за обмінними операціями</i>
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	Відображаються витрати, проведені під час виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконуються коштом інших надходжень цього фонду. Розраховується залишок сум витрат на субрахунках: а) 8011 «Витрати на оплату праці» за КЕКВ: 2110 «Оплата праці»; 2720 «Стипендії»; 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; б) 8012 «Відрахування на соціальні заходи» за КЕКВ: 2120 «Нарахування на оплату праці»; 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» — нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; в) 8013 «Матеріальні витрати» за КЕКВ: 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»; 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» г) 8014 «Амортизація». Розраховується залишок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунків: 8011 «Витрати на оплату праці»; 8012 «Відрахування на соціальні заходи»; 8013 «Матеріальні витрати»; 8014 «Амортизація».
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	Відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг ЗВО, Розраховується суми витрат на субрахунках: а) 8111 «Витрати на оплату праці» за КЕКВ: 2110 «Оплата праці»; 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; б) 8112 «Відрахування на соціальні заходи» за КЕКВ: 2120 «Нарахування на оплату праці»; 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я, в) 8113 «Матеріальні витрати», у т. ч. суми нестачі витрат від псування запасів, віднесених на рахунок установи також у межах установлених норм природних витрат за КЕКВ: 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»; 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»; г) 8114 «Амортизація»; д) 8115 «Інші витрати». Розраховується залишок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-ту субрахунків: 8111 «Витрати на оплату праці»; 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; 8113 «Матеріальні витрати»; 8114 «Амортизація»; 8115 «Інші витрати».
Інші витрати за обмінними операціями	2250	Відображаються витрати, які не відображені у статтях за рядками 2210–2240, зокрема розраховується сума витрат на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки». Зокрема: втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо; залишкову чи первісну вартість об'єктів основних засобів, нематеріальних активів у разі їх списання з балансу; списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Також в цій статті наводиться інформація про витрати, які віднесені до ендамвмент-фонду, крім коштів, які призначені на придбання необоротних активів.
		<i>Витрати за необмінними операціями</i>
Трансферти	2300	Відображаються витрати за наданими трансфертами, наводиться суми витрат, на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення» (за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії»); 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» (за виключенням витрат, які провели за КЕКВ 2720). Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображаються інші витрати за необмінними операціями), наводиться сума витрат, яка обліковується на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки», зокрема: втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; суми знецінення (уцінки) необоротних активів; списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації. Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».



предмета – активи, зобов'язання, капітал, фінансовий результат та доходи і витрати, які впливають на його формування, то саме ці об'єкти обліку формують інформаційне забезпечення задля прийняття управлінських рішень у галузі освіти.

Науково обґрунтовано, що наявність галузевих особливостей під час складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору зумовлюють прийняття відповідного методичного забезпечення застосування національних стандартів в Україні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/437-2018> (дата звернення: 12.12.2019).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 06.07.1999 № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 12.12.2019).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 / Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 12.12.2019).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf> (дата звернення: 12.12.2019).

5. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення: 13.12.2019).

6. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: *Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів*: монографія / Л.Г. Ловінська, Н.І.Сушко, С.В.Свірко та ін. 2013. 568 с.

7. Iefymenko T., Lovinska L. The Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management* (IJGFM). 2017. Vol. XVII. № 1. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4.pdf> (дата звернення: 13.12.2019).

8. Ловінська Л.Г., Левицька С.О., Осадча О.О. Ендаумент в діяльності вітчизняних закладів вищої освіти: практика застосування та обліку. *Економіка, управління та адміністрування*, 2019. С. 119–128

9. Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред. Т. І. Єфименко ; ДНУ "Акад. фін. управління". 2016. 496 с.

10. Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності: Постанова Кабінету

Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 / Кабінет Міністрів України URL: <https://www.kmu.gov.ua/pras/243628432> (дата звернення: 13.12.2019).

11. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.12.2012 № 5073-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17> (дата звернення: 13.12.2019).

12. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 / Кабінет Міністрів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/419-2000> (дата звернення: 14.12.2019).

13. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203/ Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 14.12.2019).

14. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 14.12.2019).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення: 15.12.2019).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення: 15.12.2019).

#### REFERENCES:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). The strategy of modernization of the system of accounting and financial reporting in the public sector for the period up to 2025 (Decree No. 437-p, June 20). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/437-2018> (accessed 12 December 2019).

2. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). About accounting and financial reporting in Ukraine (Act No. 996-XIV, July 16). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 12 December 2019).

3. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). Nacional`ne polozhennya (standart) buxhalyters`koho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannya finansovoyi zvitnosti" [National position (standard) of accounting in the public sector 101 "Presentation of financial statements"] (Order No. 1541, December 28). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (accessed 12 December 2019).

4. International Public Sector Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements". Available at: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf> (accessed 12 December 2019).

5. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). Procedure for filling out public financial reporting forms (Order No. 307, february 2017). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>. (accessed 13 December 2019).

6. Lovinska, L.G. (ed.) (2013) Accounting and control of the public sector in terms of modernization of public finance management: Vol 1: Reforming Public Sector Accounting in accordance with International Standards / L.G. Lovinskaya, N.I. Sushko, S.V. Svirko and others. K.: DNUU "Acad. Finn. Management. 568 p.

7. Lefymenko T. (2017) The Experience and Issues of IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations / T. Lefymenko, L. Lovinska // International Journal On Governmental Financial Management. 2017. Vol. XVII. № 1. Available at: //www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4 (accessed 13 December 2019).

8. Lovinska LG, Levitska S.O, Osadcha O.O. (2019) Endowment in the Activities of Domestic Higher Education Institutions: Application and Accounting Practices – Economics, Management and Administration, pp.119–128 .

9. Lefymenko, T. I. (Ed.). (2016). Actual problems of the public finance management system in the light of European integration. Kyiv: SESE "The Academy of Financial Management", pp. 215–221.

10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2010). List of paid services that can be provided by educational institutions, other institutions and institutions of the education system, belonging to the state and communal ownership (Decree No. 796, August 27). Available at: <https://www.kmu.gov.ua/npas/243628432> (accessed 13 December 2019).

11. Verkhovna Rada of Ukraine. (2012). On charitable activities and charitable organizations (Act No. 5073-VI,

May 05). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17> (accessed 13 December 2019).

12. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). Procedure for presenting the financial statements (Order No. 419, February 28). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>. (accessed 14 December 2019).

13. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). Public Sector Accounting Plan (Order № 1203, February 31). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (accessed 14 December 2019).

14. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). Procedure of application of the Public Sector Accounting Account Plan: approved (Order No. 1219, December 29). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (accessed 14 December 2019).

15. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). Nacionalne polozhennya (standart) buxhelters`koho obliku v derzhavnomu sektori 124 "Doxody" [The national situation (standard) accounting in the public sector 124 "Revenue"] (Order № 1629, December 24). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (accessed 15 December 2019).

16. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). Nacional`ne polozhennya (standart) buxhelters`koho obliku v derzhavnomu sektori 135 "Vytraty" [The national situation (standard) accounting in the public sector 135 "Expenses"] (Order № 568, May 18). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (accessed 15 December 2019).