

# Доходи суб'єктів державного сектора: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація

АДАМИК Оксана Василівна

к.е.н, доцент кафедри обліку у  
бюджетній та соціальній сфері ТНЕУ

## Зміст

ВСТУП.....	1
1. Загальноекономічні концепції трактування доходу.....	2
2. Характерні риси діяльності суб'єктів бюджетної сфери та їх вплив на визначення основних економічних категорій.....	4
3. Капітал, економічні вигоди і потенціал корисності як основа для смислового наповнення категорії «дохід» для суб'єктів державного сектора..	7
ВИСНОВКИ.....	11
ЛІТЕРАТУРА.....	13

## ВСТУП.

**Актуальність дослідження.** Визначення терміна “дохід” є однією з фундаментальних проблем економічної науки та теорії обліку, зокрема. Вказаній дефініції приділено достатньо уваги у нормативній літературі, наукових та навчальних працях учених, зокрема, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Задорожного, Т.Г. Камінської, В.М. Костюченко, Ю.А. Кузьмінського, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, П.Я. Хомина, Чумаченка, В.Г. Швеця та інших. Водночас, практика діяльності суб'єктів господарювання державного сектору накладає свої особливості на порядок формування та відображення такої категорії в обліку, а перспектива впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає зміну нормативного регулювання та економічних реалій функціонування таких установ. Усе це обумовлює необхідність уточнення та вдосконалення визначення доходу – однієї з основних економічних дефініцій.

**Постановка проблеми.** Розгляд понятійного апарату у системі вартісного виміру категорії «дохід» слід починати з визначення таких питань:  
– об'єкти, що формуються дохід та характерні ознаки їх визнання;  
– оцінка та момент їх визнання доходів.

Відповіді на ці запитання слід надавати виходячи із загальнонаукового трактування вказаної дефініції та її застосування для конкретної галузі. У нашій статті ми дослідимо формування доходів суб'єктами бюджетної сфери.

Отже, **метою** статі є уточнення визначення категорії «доходи» для суб'єктів державного сектора, а саме тієї її складової, що стосуються бюджетного фінансування.

У контексті покладеної мети **завданням** нашої статті є критичний аналіз міжнародних та національних стандартів, практики обліку основної діяльності суб'єктів державного сектора.

## **1. Загальноекономічні концепції трактування доходу**

Визначення категорії «дохід» слід починати із філологічного та загальноекономічного визначення, його наповнення та взаємозв'язку із іншими основоположними категоріями.

Англійською мовою для перекладу терміна «дохід» вживають слова *income, revenue, returns, gain, comings-in*.

Німецькою доходи позначені словами *einkommen, einkünfte, erträge*.

Французькою мовою вказані дефініції вживають словами *revenus, résultat*.

Аналізуючи тенденції визначення економічної категорії «дохід» Т.Г. Камінська справедливо зазначає, що сучасна наукова література трактує вказаний термін із використанням трьох концепцій: «концепції продукту, концепції вибуття, концепції приросту» [7]. Як зазначає автор: «у *концепції продукту* дохід розглядається як динамічний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Зокрема, такі вчені, як Патон і Літлтон, доходом називали продукт діяльності підприємства. Визначення доходу в цій концепції не характеризує ні момент визнання доходу, ні його величину, що є, за справедливим твердженням багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, основним недоліком вказаного поняття» [7].

У разі використання *концепції вибуття*, робиться акцент на обставини визнання доходу тільки після передачі покупцям виробленої продукції та послуг. Уразливість такого підходу до визнання сутності доходу полягає в тому, що він не дає змогу обліковувати у складі доходу виручку, нараховану згідно з умовами договору за завершеними етапами виконаних робіт.

У *концепції приросту* дохід визначають як грошові кошти, одержані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит. При цьому сутність доходу, як категорії бухгалтерського обліку, полягає в надходженні або прирості активів внаслідок продажу товарів і послуг. Згідно з цією концепцією, дохід – це надходження активів суб'єкта господарювання або погашення його кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) внаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять його основну діяльність.

Як справедливо зазначають американські учені Е.С. Хендриксена і М.Ф. Ван Бреда, наведене визначення не розкриває такої широкої перспективи оцінки і прив'язки до часу, яку забезпечує визначення доходу як продукту.

Погоджуючись з цим твердженням, Т.Г. Камінська також підкреслює, що визначення доходу як продукту діяльності підприємства є ширшим за концепцію приросту [7].

Виходячи з цього Т.Г. Камінська визначає, що *«доходами організації є збільшення економічних вигод протягом звітного періоду в результаті надходження активів і (або) підвищення їхньої вартості, і (або) зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації за виключенням внесків власників»* [7]. Характерними ознаками власного визначення вказаної дефініції автор зазначає:

- перехід права власності на продукцію, товари, роботи послуги;
- визнання доходу на момент доставки товару, до і після нього;
- виконання договірних зобов'язань із доставки продукції (виконання послуг)
  - дохід має бути заробленим;
- реалізованість доходу, що передбачає перетворення немонетарних активів, які надійшли від товарообмінних операцій, на гроші;
- збільшення вартості активів можливе не лише у результаті надходження, а й у результаті переоцінки [7].

Водночас необхідно пам'ятати, що дохід є загальноекономічною категорією і її визначення повинне бути прийнятним і справедливим для усіх сфер діяльності людини, у тому числі і для державного сектору економіки. Визначення надане Т.Г. Камінською є справедливим для підприємства, але неприйнятним для суб'єктів господарювання державного сектора економіки.

Під терміном «державний сектор» у міжнародній практиці мають на увазі національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні, (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [7].

В.В. Полянко у своєму дисертаційному дослідженні [[21], с. 6] вказує, що «сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, слід відзначити наступні:

- «Факторна теорія доходу» розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва.
- «Компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу)» розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності і ризик.
- «Інноваційна теорія доходу» розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що суттєво підвищують продуктивність праці.
- «Теорія монопольного доходу» пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть

монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку» [[21], с. 6].

Для суб'єктів господарювання державного сектора економіки, на наш погляд, є характерним застосування першої теорії – «Факторної теорії доходу», що обумовлено особливостями їх діяльності, а відтак методикою відображення таких об'єктів в обліку.

## 2. Характерні риси діяльності суб'єктів бюджетної сфери та їх вплив на визначення основних економічних категорій

Сутність доходу суб'єктів державного сектора, на наше переконання, повинна визначатися як загальноекономічним тлумаченням доходу, так і підлеглистю її більш загальним бухгалтерським поняттям – активи, зобов'язання, капітал. Тому визначення доходу слід виводити з понять, що складають основу будь-якого бухгалтерського балансу.

Як відомо баланс має таку формулу визначення:

$$\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Отримання доходів передбачатиме таку зміну в балансі, що приводить до збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює збільшення капіталу у формі, відмінній від внесків власників.

Визначення доходу повинне опиратися на вартісний вимір руху капіталу. Тому справедливим і абсолютно точним є визначення доходу, що наводиться у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", де термін дохід визначається як *збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)*" [20]. Отже, суттєвою ознакою доходу слід вважати:

- таку зміну структури балансу, яка потенційно приводить до збільшення власного капіталу суб'єкта господарювання;
- вплив приросту активів та зменшення зобов'язань на власний капітал (крім внесків власників).

Відповідно до наданого в П(С)БО 1 визначення, операції отримання доходів відносяться до третього типу господарських операцій за впливом на баланс, тобто вони відображаються у активі і пасиві, збільшуючи валюту звіту (рис. 2.1).

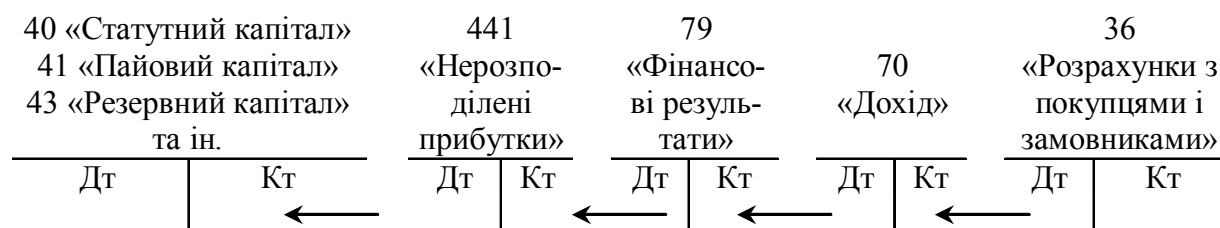


Рис. 2.1. Класична схема отримання доходу підприємством та формування за його рахунок власного капіталу

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

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

Суб'єкти державного сектору та бюджетні установи зокрема є неприбутковими організаціями, діяльність яких націлена не на отримання прибутку, а на досягнення соціального ефекту. Тобто, якщо діяльність підприємства у спрощеному вигляді можна виразити формулою  $\text{Доходи} = \text{Витрати} + \text{Прибуток}$ , то ідеальною формулою показників діяльності суб'єкта господарювання державного сектора економіки є вираз  $\text{Доходи} = \text{Видатки}$ .

Суб'єкт державного сектора економіки надає послуги споживачу, як правило, безоплатно, а витрати на їх виробництво компенсує не з виручки, а за рахунок коштів бюджету. Такі послуги можуть мати різну форму: для органів виконавчої влади – послуги управління; для освітніх, медичних установ – послуги освіти та медичного обслуговування тощо. Тобто дохід суб'єкта державного сектора економіки від основної діяльності слід розглядати як результат відшкодування з бюджету (державного, місцевого, позабюджетних фондів) використаних нею економічних ресурсів (рис. 2.2, 2.3).

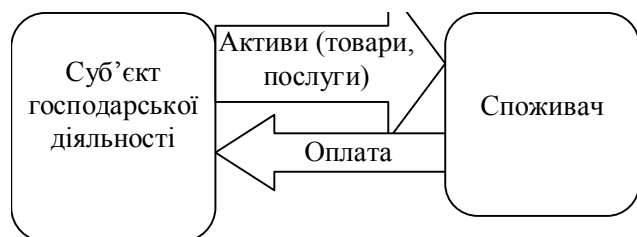


Рис. 2.2. Спрощена схема отримання доходу від підприємницької діяльності

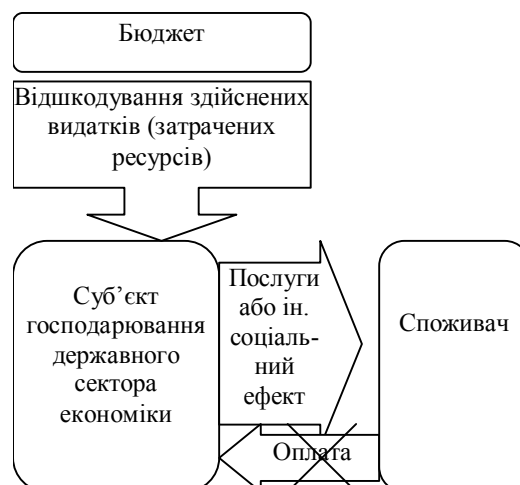


Рис. 2.3. Спрощена схема отримання доходу суб'єктами господарювання державного сектора економіки

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

Професор С.В. Свірко вважає, що *«під доходами бюджетних установ слід розуміти різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних та фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття зобов'язань останніх, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ»* [[23], с. 123-124]. Таке визначення дозволяє виділити такі характерні ознаки доходів бюджетних установ – це джерела утворення активів, які:

- забезпечують здійснення основної або додаткової діяльності бюджетних установ або забезпечують покриття зобов'язань останніх,
- формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ.

Проте автор не вказує, особливостей щодо часу визнання та оцінки таких доходів.

Професор С.О. Левицька вказує, що вітчизняна практика бюджетного обліку визначає доходи як *«отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування»* [[10]]. Їх визнання і, відповідно, відображення в обліку здійснюється у періоді отримання [[9]]. Автор вказує, що *«класифікують їх як податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт, доходи бюджетів»* [[10]]. Отже, С.О. Левицька концентрує увагу більше на практичному визначенні об'єктів, що формують вказану величину, аніж на теоретичному тлумаченні категорії.

О.В. Кравченко стверджує, що *«характерною ознакою асигнувань (доходів загального фонду для бюджетних установ) є надходження фінансування з бюджетів»* [[8]]. Проте автор не пов'язує такі фінансові ресурси з основними економічними категоріями дохід, власний капітал, зобов'язання.

О.В. Заячківська у своєму дисертаційному дослідженні визначає *«доходи бюджетних установ – це надходження економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах»* [[6], § 1.2]. Із даного визначення не зрозуміло, які саме фонди має на увазі автор загальний та спеціальний фонд загальнодержавного бюджету чи фонди бюджетної установи, окрім того, дисертант не вказує вплив таких надходжень на власний капітал установи.

Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк та С.В. Сисюк надають наступне визначення: *«Доходи загального фонду – це кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого*

бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з бюджету відповідного рівня» [[1]]. На нашу думку, таке визначення не є повним, оскільки такі надходження надаються бюджетній установі не лише на утримання, але і на виконання її функціональних обов'язків.

Визначення надані вказаними вище авторами більше характеризують облікову практику формування суми доходу, аніж теоретичне смислове наповнення вказаної дефініції.

Найбільш точним ми вважаємо визначення надане Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору економіки: «Дохід – це валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників» [[4], п. 11]. Отже, суттєвою ознакою доходу суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС є:

- надходження не лише «економічних вигод», але й і/ або «потенціалу корисності»;
- таке надходження відбувається протягом звітного періоду (що передбачає використання методу нарахування);
- у результаті цього надходження відбувається зростання чистих активів та/або збільшення власного капіталу (за виключенням внесків власників).

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектора визначення доходу не надають.

### **3. Капітал, економічні вигоди і потенціал корисності як основа для смислового наповнення категорії «дохід» для суб'єктів державного сектора**

Парадигма доходу суб'єктів державного сектора економіки опирається на визначення таких категорій:

- капітал;
- економічні вигоди і потенціал корисності;
- внески власників.

Тому для удосконалення категорійного тлумачення терміну «доходи», адаптованого до сучасних умов та галузевих особливостей суб'єктів державного сектора економіки, необхідно з'ясувати його вплив та вказані економічні дефініції.

Капітал. Л.М. Сінельник та І.О. Кондратюк справедливо зазначають: «Власний капітал бюджетних установ за економічною сутністю та складом відрізняється від капіталу суб'єктів підприємницької діяльності. Власний капітал бюджетних установ складається із сум їхніх фондів і фінансових результатів діяльності за минулі роки. Фонди бюджетних установ містять суми вкладень до фонду необоротних активів з урахуванням нарахованого зносу, а

також суми вкладень до фонду малоцінних та швидкозношуваних предметів. Фінансовий результат діяльності — це результат виконання кошторису установи в частині загального та спеціального фондів.» [[16]]

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

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

Доходи загального фонду прямо впливатимуть лише на ту складову власного капіталу бюджетної установи, що формує її фінансовий результат (рис. 2.4).

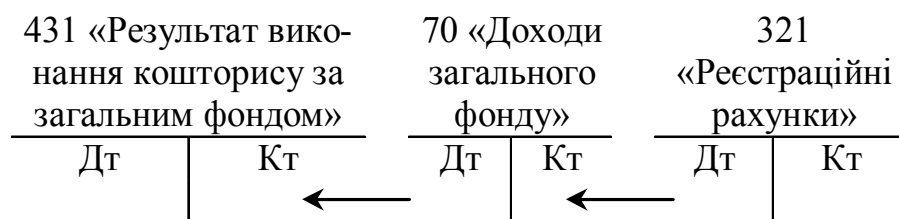


Рис. 2.4. Класична схема отримання доходу бюджетною установою та формування за його рахунок власного капіталу у частині результатів від виконання кошторису за загальним фондом

Інша частина власного капіталу у складі фондів у необоротних активах, а також у малоцінних і швидкозношуваних предметах не беруть участі в отриманні доходів від бюджетного фінансування, а пов'язані з розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах (рис. 2.5).



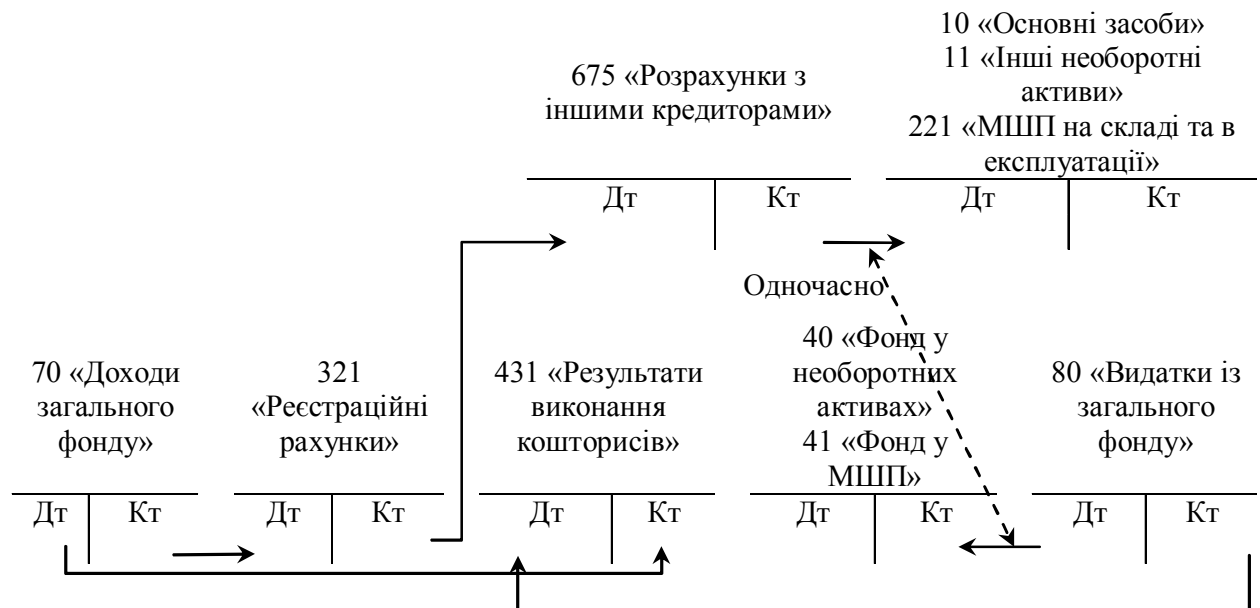


Рис. 2.5. Схема формування капіталу бюджетних установ шляхом розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах

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

Факт збільшення капіталу у результаті здійснення видатків є характерним лише для діяльності суб'єктів державного сектору, підприємству притаманний зворотній процес – зменшення власного капіталу у результаті здійснення витрат.

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

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

Отже, збільшення власного капіталу бюджетних установ відбувається незалежно від напряму витрачання отриманого бюджетного фінансування (розміщення у складі оборотних чи необоротних активів).

Операції отримання доходу від основної діяльності (доходів загального фонду тобто бюджетного асигнування), хоч і списується на фінансовий результат і співвідноситься із видатками звітного періоду, не повинні

приводити до отримання прибутку, оскільки такі кошти надаються установі для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків.

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

Позитивний результат виконання кошторису свідчатиме про недовиконання цільової програми або ж про придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року, або отримання коштів у більшому обсязі, ніж витрачено. Причиною таких спотворень результатів використання кошторисів є використання у чинній обліковій практиці різних методів обліку доходів і видатків (касового методу для обліку доходів та методу нарахувань – для видатків).

Економічні вигоди і потенціал корисності. Спільним для доходу суб'єктів господарювання як комерційного напрямку, так і державного сектору економіки, на наш погляд, є те, що вони повинні опиратися на поняття «економічна вигода» та її вплив на капітал суб'єкта.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначає економічну вигоду як *«потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів»* [[5], ст.1].

Отже, уже у самому визначенні доходу закладено його визнання не за касовим методом (в момент отримання грошових коштів), а за принципом нарахування (в момент одержання потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів).

Ми розділяємо думку О.В. Заячківської, яка у дисертаційному дослідженні стверджує, що *«поняття економічної вигоди для підприємств та бюджетних установ повинно бути максимально наближеним одне до одного»* [[6], § 1.2]. Автор надає власне уточнене визначення: *«економічна вигода для бюджетних установ – це потенційна можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій»* [[6], § 1.2].

Водночас, згідно з визначенням, наданим МСБОДС, доходи суб'єктів державного сектора економіки пов'язані з отриманням не лише економічних вигід, але й потенціалу корисності.

Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» визначає потенціал корисності активів як *«наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети*

та/або задоволення потреб» [[14], п. 4]. Інших визначень вказаної категорії нормативно-правові акти та наукова література на надають.

Відмінність між економічною вигодою та потенціалом корисності активу характеризує МСБОДС 1 п. 10: *«Активи суб'єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають “потенціал корисності”. Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють “майбутні економічні вигоди”. Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін “майбутні економічні вигоди або потенціал корисності”»*[12].

Отже, доходи суб'єктів державного сектора можуть надходити у формі економічних вигід або потенціалу корисності, що залежать від того, якого типу активи використовуються:

- використання суб'єктом активів, що генерують грошові кошти, передбачає отримання ним економічної вигоди;
- при використанні суб'єктом у фінансово-господарській діяльності активів, що не генерують чистих грошових надходжень, говорять про зменшення потенціалу корисності таких активів та досягнення внаслідок такого використання поставленої мети. Це у свою чергу вимагає здійснення витрат на заміщення та відтворення активу.

## ВИСНОВКИ

Загальноекономічне трактування доходу організацій повинне опиратися на визначення таких дефініцій як капітал, економічні вигоди і потенціал корисності та внески власників, узгодження яких повинне опиратися на балансове рівняння. Проте склад об'єктів, що утворюють та вимірюють таку величину має галузеву орієнтацію, і враховує внутрішні організаційні особливості та середовище діяльності суб'єкта.

Результати здійсненого дослідження дають нам підстави стверджувати, що **критеріями визнання доходу суб'єкта державного сектора економіки** від основної діяльності (бюджетного асигнування) є наступні:

- формування доходу характеризує процес отримання суб'єктом державного сектора конкретних економічних вигод і/ або потенціалу корисності у формі розподілених із бюджету (державного, місцевого, позабюджетного фонду) податкових платежів (та ін. надходжень), спрямованих на збільшення чистих активів та/або власного капіталу (за виключенням внесків власників);

- формування доходу спрямоване на відшкодування економічних ресурсів (факторів виробництва), затрачених при виконанні функціональних обов'язків суб'єкта державного сектору;
- такі надходження беруть участь у формуванні власного капіталу суб'єкта і відображаються у звітності у періоді їх отримання незалежно від часу надходження коштів.

## ЛІТЕРАТУРА

- [1] Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
- [2] Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник для ВНЗ (рек. МОН України) // Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П.-К. ЦУЛ, 2011.- 384с.(обл), УКР – [http://pidruchniki.ws/15220122/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/buhgalterskiy\\_oblik\\_u\\_byudzhetnih\\_ustanovah\\_-\\_mihaylov\\_mg](http://pidruchniki.ws/15220122/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_oblik_u_byudzhetnih_ustanovah_-_mihaylov_mg)
- [3] Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.
- [4] Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), – стандарти 1-18 – [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=80965&cat\\_id=83024](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024)
- [5] Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996-XIV
- [6] Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир: 2010. – 94 с.
- [7] Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. Випуск 154. Частина 3. - [http://nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/nvnau\\_eamb/2010\\_154\\_3/zmist.html](http://nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_eamb/2010_154_3/zmist.html)
- [8] Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – №4. // [nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_4/16.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/16.pdf)
- [9] Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 34-38
- [10] Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика // Економічний аналіз. – Випуск 2 (18). – 2008. – С. 361-369

- [11] Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 33-40
- [12] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів – [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=80965&cat\\_id=83024](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024)
- [13] Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 101 «Подання фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541
- [14] Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
- [15] Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629
- [16] Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. // Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В. — К.: КНЕУ, 2006. — 296 с.
- [17] Облік у бюджетних установах: Підручник // Джога Р.Т., Сінельник Л.М, Дунаєва М.В./ За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.
- [18] Панченкова Ю. В., Зеленська О.Г. Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.10. – С. 239-248.
- [19] Позняковська Н.М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвипуск 29 (ч. 1). – 2010. – [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/80.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/80.htm)
- [20] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87.
- [21] Полянко В.В. Стратегія управління доходами торговельного підприємства: Автореф. ... канд. екон. наук. – К.: КНЕУ. – 2002. – 24 с.
- [22] Свірко С.В. Доходи бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку // Економіка і підприємництво. Зб. наук. праць. – Вип. 10/ Відп. ред. С.І. Демяненко. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 171.

- [23] Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
- [24] GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—and Should Be—Different / GASB - governmental accounting standards board  
[http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=GASB%2FDocument\\_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176156741497](http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=GASB%2FDocument_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176156741497)