

**Ірина Олександрівна КОНДРАТЮК**

кандидат економічних наук, доцент,  
кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,  
Державний вищий навчальний заклад  
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,  
E-mail: irina.kondratiuk77@gmail.com

**Олена Олександрівна ЛОНДАРЕНКО**

асистент,  
кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,  
Державний вищий навчальний заклад  
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,  
E-mail: londarenko@i.ua

**Олена Анатоліївна ПОДПРИГОРА**

головний бухгалтер,  
Національна академія наук України «Інститут газу»  
E-mail: Lena1965@ukr.net

**ЗМІСТ ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В  
ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ  
РОБОТИ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

Кондратюк, І. О. Зміст плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його значення для обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів [Текст] / Ірина Олександрівна Кондратюк, Олена Олександрівна Лондаренко, Олена Анатоліївна Подпригора // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 4. – С. 27-45. – ISSN 2415-8453.

**Анотація**

*Предметом дослідження є теоретичні засади та організаційно-методичні положення обліку об'єктів на субрахунках бухгалтерського обліку розпорядниками бюджетних коштів в умовах переходу до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Доволі суттєва зміна порядку обліку потребує розроблення перехідних таблиць для перенесення залишків, врахування появи в обліку нових об'єктів (інвестиційна нерухомість, біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, розрахунки та зобов'язання органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів, фінансові результати виконання кошторису звітного періоду, довгострокові зобов'язання за операціями з оренди, забезпечення майбутніх витрат і платежів, доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями).*

*У роботі застосовано методи емпіричного дослідження: спостереження, порівняння; аналізу і синтезу, індукції і дедуції, системний і комплексний підходи, які використані при розкритті змісту Планів рахунків та виокремленні їх складових. Порівняльний*

---

© Ірина Олександрівна Кондратюк, Олена Олександрівна Лондаренко,  
Олена Анатоліївна Подпригора, 2016

---

метод – при дослідженні складу рахунків та субрахунків та обґрунтуванні рекомендацій щодо удосконалення порядку їх ведення.

За результатами роботи проведено зіставлення субрахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, виявлено розбіжності у складі субрахунків та порядку їх застосування, сформовано рекомендації щодо подальшого удосконалення обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів. Результати дослідження дозволять спростити перехід до застосування розпорядниками бюджетних коштів Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Ключові слова:** облік; рахунки; План рахунків; державний сектор; розпорядники бюджетних коштів; модернізація системи обліку.

**Iryna Oleksandrivna KONDRATYUK**

PhD in Economics,  
Associate Professor,  
Department of Credit and Budget Institutions Accounting and Economic Analysis,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman  
E-mail: irina.kondratiuk77@gmail.com

**Olena Oleksandrivna LONDARENKO**

Assistant,  
Department of Credit and Budget Institutions Accounting and Economic Analysis,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman  
E-mail: londarenko@i.ua

**Olena Anatoliyivna PODPRYHORA**

Chief Accountant,  
National Academy of Sciences of Ukraine “The Gas Institute”,  
E-mail: Lena1965@ukr.net

**CONTENTS OF CHART OF ACCOUNTS IN PUBLIC SECTOR AND ITS MEANING FOR ACCOUNTING AND ANALYSIS ACTIVITY OF BUDGET FUNDS DISPONENTS**

**Abstract**

**Introduction.** *The theoretical principles and organizational and methodical provision of recording the objects on subaccounts of accounting by budget funds disponents in the conditions of application of the chart of accounts in the public sector have become the subject of the research. Quite a substantial change in accounting procedure requires the development of transitional tables for transferring balances, consideration the emergence of new accounting objects (investment property, biological assets, long-term receivables, payments and liabilities of authorities which control revenue, target financing of budget funds disponents, long-term obligations with rental procedures, provision for liabilities and charges, revenues and expenses for the exchange and non-exchange transactions).*

**The method (methodology).** *The following methods of empirical research have been used in the article: methods of observation and comparison (to study the composition of accounts and sub-accounts and to justify the recommendations for improving the order of accounts); methods of analysis and synthesis; methods of induction and deduction, methods of system and integrated*

---

*approaches. These methods have been used to disclosure of the contents of chart of accounts and to define their constituents.*

**Results.** *According to results of the research we have conducted a comparison of chart of accounts of budget institutions and chart of accounts in the public sector. The differences in the composition of their sub-accounts and in order their applications have been revealed. The recommendations for further improvement of accounting and analysis activity of budget funds disponents have been proposed. Results of the study will facilitate the transition to application of chart of accounts in the public sector by disponents.*

**Keywords:** *accounting; accounts; chart of accounts; public sector; public sector units; updating of accounting system.*

**JEL classification:** H89, M41

---

### Вступ

Одним із ключових завдань Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі стало удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [1]. Зазначене завдання вирішено через розроблення та запровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2], який набуває чинності з 01.01.2017 р. Утім, між Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ є розбіжності, що спричинюють труднощі з перенесенням залишків, отже, розроблення потребують перехідні таблиці, для побудови яких слід зіставити об'єкти обліку, інформація щодо яких фіксується на відповідних синтетичних субрахунках бухгалтерського обліку.

Побудова Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі досліджувалася у працях М. С. Амбарчян [3], Л. Г. Ловінської [4], С. В. Свірко [5], Н. М. Хорунжак [6; 7]. Так М. С. Амбарчян зіставлено План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів за класами рахунків [3]. Л. Г. Ловінською досліджено структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4, с. 101], класифіковано рахунки за економічним змістом [4, с. 103], зіставлено рахунки бухгалтерського обліку доходів і витрат із бюджетною класифікацією [4, с. 109-113]. С. В. Свірко звертає увагу на особливості побудови та структури Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору [5, с. 26]. Н. М. Хорунжак проаналізовано склад та структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з точки зору зручності та адаптованості до комп'ютерного опрацювання, доцільності розвитку досліджень формування рахунків управлінського обліку [7, с. 191-192]. Однак зіставлення Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ із Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на рівні синтетичних субрахунків залишилося поза увагою дослідників, що в умовах переходу до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є актуальним та важливим науковим та практичним завданням.

### Мета та завдання статті

Метою дослідження є формування концептуальних положень побудови перехідних таблиць для переходу до застосування Плану рахунків бухгалтерського

---

обліку в державному секторі. Для досягнення поставленої мети завданнями є: зіставити субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ із Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для встановлення відмінностей; виявити проблемні аспекти, пов'язані із перенесенням залишків на субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; окреслити напрями подальших досліджень.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Основною відмінністю Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є його структурованість за класами та рахунками, які призначені для обліку операцій розпорядників бюджетних коштів (РБК), державних цільових фондів, виконання державного та місцевих бюджетів. Рахунки, призначені для ведення обліку РБК, наведені у табл. 1.

Детальний аналіз змісту нефінансових активів для облікової роботи РБК показує появу субрахунків, спричинену наявністю нових об'єктів обліку. Зокрема, у зв'язку з набуттям чинності НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» РБК мають виокремлювати у складі основних засобів інвестиційну нерухомість (земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [8]), для обліку якої перебачено субрахунок 1010 «Інвестиційна нерухомість». Наступною відмінністю є суміщення обліку об'єктів, що обліковувалися на субрахунках 107 «Робочі і продуктивні тварини» та 108 «Багаторічні насадження» на субрахунок 1017 «Тварини та багаторічні насадження», що є довгостроковими біологічними активами, не пов'язаними із сільськогосподарською діяльністю. Склад активів, що обліковуються на решті субрахунків з обліку основних засобів, залишився ідентичним.

Облік інших необоротних матеріальних активів, на відміну від чинної до 01.01.2017 р. методики обліку, не передбачає окремого субрахунку з обліку тимчасових нетитульних споруд, до яких належать: тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензоаправки тощо), малі архітектурні форми [9]. Слід зауважити відсутність у нормативно-правових документах з бухгалтерського обліку основних засобів (НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [10], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [11], Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [12]) порядку обліку зазначених об'єктів. Наявність субрахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» дає змогу припустити можливість обліку зазначених об'єктів з його використанням. Утім, відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на зазначеному субрахунку ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а саме: матеріалів, одержаних зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вищих навчальних закладів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріалів, що є об'єктами наукових досліджень [12]. Отже, склад об'єктів є чітко визначений і збігається із об'єктами, що обліковуються на субрахунку 118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей». Водночас Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору зазначено, що до складу інших необоротних матеріальних активів належать

інші необоротні матеріальні активи, які не знайшли відображення у інших групах підпункту 1.2 «Інші необоротні матеріальні активи» [11]. Такі суперечності потребують усунення.

**Таблиця 1. Побудова Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для облікової роботи розпорядників бюджетних коштів\***

| Номер рахунку                      | Назва рахунку                                               | Номер рахунку          | Назва рахунку                                                       |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 1                                  | 2                                                           | 3                      | 4                                                                   |
| <b>Розділ 1. Балансові рахунки</b> |                                                             | 62                     | Розрахунки за товари, роботи, послуги                               |
| <i>Клас 1. Нефінансові активи</i>  |                                                             | 63                     | Розрахунки за податками і зборами                                   |
| 10                                 | Основні засоби                                              | 64                     | Інші поточні зобов'язання                                           |
| 11                                 | Інші необоротні матеріальні активи                          | 65                     | Розрахунки з оплати праці                                           |
| 12                                 | Нематеріальні активи                                        | 66                     | Зобов'язання за внутрішніми розрахунками                            |
| 13                                 | Капітальні інвестиції                                       | 67                     | Забезпечення майбутніх витрат і платежів                            |
| 14                                 | Знос (амортизація) необоротних активів                      | 68                     | Зобов'язання за надходженнями до бюджету                            |
| 15                                 | Виробничі запаси                                            | 69                     | Доходи майбутніх періодів                                           |
| 16                                 | Виробництво                                                 | <i>Клас 7. Доходи</i>  |                                                                     |
| 17                                 | Біологічні активи                                           | 70                     | Доходи за бюджетними асигнуваннями                                  |
| 18                                 | Інші нефінансові активи                                     | 71                     | Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)                     |
| <i>Клас 2. Фінансові активи</i>    |                                                             | 72                     | Доходи від продажу активів                                          |
| 20                                 | Довгострокова дебіторська заборгованість                    | 73                     | Фінансові доходи                                                    |
| 21                                 | Поточна дебіторська заборгованість                          | 74                     | Інші доходи за обмінними операціями                                 |
| 22                                 | Готівкові кошти та їх еквіваленти                           | 75                     | Доходи за необмінними операціями                                    |
| 23                                 | Грошові кошти на рахунках                                   | <i>Клас 8. Витрати</i> |                                                                     |
| 25                                 | Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи | 80                     | Витрати на виконання бюджетних програм                              |
| 26                                 | Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи       | 81                     | Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) |
| 27                                 | Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками      | 82                     | Витрати з продажу активів                                           |
| 28                                 | Розрахунки за надходженнями до бюджету                      | 83                     | Фінансові витрати                                                   |
| 29                                 | Витрати майбутніх періодів                                  | 84                     | Інші витрати за обмінними операціями                                |

**Продовження таблиці 1**

| 1                                              | 2                                               | 3                                      | 4                                                           |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <i>Клас 5. Капітал та фінансовий результат</i> |                                                 | 85                                     | Витрати за необмінними операціями                           |
| 51                                             | Внесений капітал                                | <b>Розділ 2. Позабалансові рахунки</b> |                                                             |
| 52                                             | Капітал у підприємствах                         | 01                                     | Орендовані основні засоби та нематеріальні активи           |
| 53                                             | Капітал у дооцінках                             | 02                                     | Активи на відповідальному зберіганні                        |
| 54                                             | Цільове фінансування                            | 03                                     | Бюджетні зобов'язання                                       |
| 55                                             | Фінансовий результат                            | 04                                     | Непередбачені активи                                        |
| 56                                             | Резервний капітал                               | 05                                     | Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані |
| <i>Клас 6. Зобов'язання</i>                    |                                                 | 06                                     | Гарантії та забезпечення отримані                           |
| 60                                             | Довгострокові зобов'язання                      | 08                                     | Бланки документів суворої звітності                         |
| 61                                             | Поточна заборгованість за кредитами та позиками | 09                                     | Передані (видані) активи відповідно до законодавства        |

*\*За даними Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2].*

Також слід зауважити, що оскільки суб'єкти державного сектору зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 6000 гривень, а строк використання яких перевищує один рік [10], можливо припустити віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів та їх обліку на субрахунок 1018 «Інші основні засоби» відповідно до критеріїв визнання основних засобів, оскільки за Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору останні зараховують до інших основних засобів активи, які не належать до підпункту 1.1. Основні засоби [11]. Крім того, такі об'єкти можуть бути класифіковані як малоцінні швидкозношувані предмети у випадку, якщо це предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів [12].

Наявність таких дискусійних аспектів щодо ідентифікації об'єктів, які обліковують на субрахунок 115 «Тимчасові нетитульні споруди», ускладнює обліково-аналітичну роботу розпорядників бюджетних коштів та унеможливорює правильне перенесення їх залишків на відповідні субрахунки. Для усунення цього недоліку слід конкретизувати призначення субрахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» та визначити, чи мають установи застосовувати вартісний критерій та критерій щодо терміну використання для віднесення таких об'єктів до складу інших основних засобів, інших необоротних матеріальних активів чи до малоцінних швидкозношуваних предметів.

У складі нематеріальних активів виокремлено субрахунки з обліку об'єктів, які визнаються як права користування природними ресурсами, права на знаки для товарів і послуг, права користування майном, права на об'єкти промислової власності, облік яких до набуття чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі був суміщений на субрахунок 122 «Інші нематеріальні активи».

Склад капітальних інвестицій розпорядників бюджетних коштів розширений запровадженням субрахунку 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи».

---

Логічно, що виокремлення інвестиційної нерухомості та довгострокових біологічних активів як об'єктів обліку спричинило необхідність обліку їх амортизації. Для цього Планом рахунків передбачено субрахунки 1414 «Знос інвестиційної нерухомості» та 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

Доволі суттєвих змін зазнав склад субрахунків з обліку запасів розпорядників бюджетних коштів, для обліку яких передбачені рахунки: 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів», 171 «Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів». Характерним є суттєвий перерозподіл об'єктів (табл. 2).

З оновленням методологічних та організаційних підходів до обліку виробничих витрат розпорядників бюджетних коштів облік витрат на науково-дослідні й конструкторські роботи, виготовлення експериментальних приладів (установок, зразків машин і приладів, стендів для випробування) для проведення наукових дослідів за роботами, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету та витрат за іншими видами виробництва, зокрема витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) [12] ведеться на субрахунках рахунку 161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів». Такий підхід відрізняється від передбаченого Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, у якому використовувалися субрахунки рахунку 82 «Виробничі витрати». Оновлення підходу до обліку виробничих витрат спричинене врахуванням критеріїв визнання витрат, оскільки витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [13]. Отже, цілком очевидно, що в процесі виробництва як матеріальної продукції, так і виконання робіт та надання послуг нематеріального характеру відбувається зміна форми втілення активу, що витратами не є, а вибуття активів – при безпосередній його реалізації покупцю або замовнику. Виробнича собівартість активу (продукції, робіт, послуг) при його вибутті обліковується у складі витрат на субрахунок 8211 «Собівартість проданих активів».

Водночас, оскільки бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів ведеться за Кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ), окремого дослідження потребує питання обліку видатків за КЕКВ: у момент зміни форми втілення активу чи у момент вибуття активу та визнання витрат.

Відносно новим об'єктом обліку для розпорядників бюджетних коштів є біологічні активи. До запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі розпорядники бюджетних коштів вели облік об'єктів тваринництва та рослинництва на субрахунках 107 «Робочі і продуктивні тварини», 108 «Багаторічні насадження», 251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств» та субрахунках рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі», склад яких був регламентований порядком застосування Плану рахунків. Утім, оновлений склад субрахунків передбачає розмежування активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, та їх облік у складі основних засобів на субрахунок 1017 «Тварини та багаторічні насадження» та активів, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, і їх облік на субрахунках рахунку 171 «Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів». Суттєвим недоліком методологічного, методичного та організаційного характеру, що спричинює труднощі у обліку біологічних активів та проведенні їх аналізу, є

відсутність НП(С)БОДС «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з обліку таких об'єктів.

**Таблиця 2. Порівняльна характеристика субрахунків з обліку запасів розпорядників бюджетних коштів за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі\***

| План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ |                                 |                  |                                                             | План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі |                                          |                                                 |               |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------|------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------------------|---------------|
| номер рахунку                                          | назва рахунку                   | номер субрахунку | назва субрахунку                                            | номер субрахунку                                          | назва субрахунку                         | назва рахунку                                   | номер рахунку |
| 1                                                      | 2                               | 3                | 4                                                           | 5                                                         | 6                                        | 7                                               | 8             |
| 23                                                     | Матеріали і продукти харчування | 232              | Продукти харчування                                         | 1511                                                      | Продукти харчування                      | Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів | 151           |
|                                                        |                                 | 233              | Медикаменти і перев'язувальні засоби                        | 1512                                                      | Медикаменти та перев'язувальні матеріали |                                                 |               |
| 20                                                     | Виробничі запаси                | 202              | Обладнання, конструкції і деталі до установки               | 1513                                                      | Будівельні матеріали                     |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 204              | Будівельні матеріали                                        | 1514                                                      | Пально-мастильні матеріали               |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 235              | Паливо, горючі і мастильні матеріали                        |                                                           |                                          |                                                 |               |
| 23                                                     | Матеріали і продукти харчування | 238              | Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання | 1515                                                      | Запасні частини                          |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 236              | Тара                                                        | 1516                                                      | Тара                                     |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 237              | Матеріали в дорозі                                          | -                                                         | -                                        |                                                 |               |
| 20                                                     | Виробничі запаси                | 201              | Сировина і матеріали                                        | 1517                                                      | Сировина і матеріали                     |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 239              | Інші матеріали                                              | 1518                                                      | Інші виробничі запаси                    |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 203              | Спецобладнання для науково-дослідних робіт                  |                                                           |                                          |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 205              | Інші виробничі запаси                                       |                                                           |                                          |                                                 |               |
| 82                                                     | Виробничі витрати               | 823              | Витрати на науково-дослідні роботи                          | 1611                                                      | Науково-дослідні роботи                  | Виробництво розпорядників бюджетних коштів      | 161           |
|                                                        |                                 | 826              | Видатки до розподілу                                        | 1612                                                      | Виготовлення експериментальних приладів  |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 824              | Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв         |                                                           |                                          |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 821              | Витрати виробничих (навчальних) майстерень                  | 1613                                                      | Інше виробництво                         |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 822              | Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств        |                                                           |                                          |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 825              | Витрати на заготівлю і переробку матеріалів                 |                                                           |                                          |                                                 |               |
|                                                        |                                 | 826              | Видатки до розподілу                                        |                                                           |                                          |                                                 |               |

**Продовження таблиці 2**

| 1   | 2                                             | 3   | 4                                                              | 5    | 6                                            | 7                                                      | 8   |
|-----|-----------------------------------------------|-----|----------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-----|
| 25  | Продукція сільськогосподарського виробництва  | 251 | Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств         | 1711 | Довгострокові біологічні активи рослинництва | Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів       | 171 |
| 10  | Основні засоби                                | 108 | Багаторічні насадження                                         |      |                                              |                                                        |     |
| 25  | Продукція сільськогосподарського виробництва  | 251 | Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств         | 1712 | Довгострокові біологічні активи тваринництва |                                                        |     |
| 10  | Основні засоби                                | 107 | Робочі і продуктивні тварини                                   |      |                                              |                                                        |     |
| 25  | Продукція сільськогосподарського виробництва  | 251 | Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств         | 1713 | Поточні біологічні активи рослинництва       |                                                        |     |
| 21  | Тварини на вирощуванні і відгодівлі           | 211 | Молодняк тварин на вирощуванні                                 | 1714 | Поточні біологічні активи тваринництва       |                                                        |     |
|     |                                               | 212 | Тварини на відгодівлі                                          |      |                                              |                                                        |     |
|     |                                               | 213 | Птиця                                                          |      |                                              |                                                        |     |
|     |                                               | 214 | Звірі                                                          |      |                                              |                                                        |     |
|     |                                               | 215 | Кролі                                                          |      |                                              |                                                        |     |
|     |                                               | 216 | Сім'ї бджіл                                                    |      |                                              |                                                        |     |
|     |                                               | 217 | Доросла худоба, вибракувана з основного стада                  |      |                                              |                                                        |     |
| 218 | Худоба, прийнята від населення для реалізації |     |                                                                |      |                                              |                                                        |     |
| 25  | Продукція сільськогосподарського виробництва  | 251 | Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств         |      |                                              |                                                        |     |
| 24  | Готова продукція                              | 241 | Вироби виробничих (навчальних) майстерень                      | 1811 | Готова продукція                             | Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів | 181 |
| 22  | Малоцінні та швидкозношувані предмети         | 221 | Малоцінні та швидкозношувані предмети                          | 1812 | Малоцінні та швидкозношувані предмети        |                                                        |     |
|     |                                               | 222 | Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення |      |                                              |                                                        |     |
| 23  | Матеріали і продукти харчування               | 234 | Господарські матеріали і канцелярське приладдя                 |      |                                              |                                                        |     |
| 26  | Запаси для розподілу, передачі, продажу       | 262 | Державні матеріальні резерви та запаси                         | 1814 | Державні матеріальні резерви та запаси       |                                                        |     |
|     |                                               | 261 | Запаси для розподілу, передачі, продажу                        | 1815 | Активи для розподілу, передачі, продажу      |                                                        |     |
| 23  | Матеріали і продукти харчування               | 231 | Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей              | 1816 | Інші нефінансові активи                      |                                                        |     |

*\*За даними Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [9]*

---

Перелік об'єктів, які обліковуються на субрахунках рахунку 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів», є доволі різноманітним. У їх складі суміщений облік об'єктів, що обліковувалися на субрахунках 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень», 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення», 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя», 262 «Державні матеріальні резерви та запаси», 261 «Запаси для розподілу, передачі, продажу», 231 «Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей».

У складі фінансових активів окремим субрахунком запроваджується довгострокова дебіторська заборгованість РБК (201 «Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів»).

Облік поточної дебіторської заборгованості РБК доповнений субрахунками 2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», 2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів» та 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Слід зауважити позитивний вплив на обліково-аналітичну роботу розмежування розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг, що обліковуються на субрахунку 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» та обліку розрахунків з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію на субрахунку 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги». До оновлення змісту Плану рахунків облік таких операцій суміщувався на субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», що ускладнювало аналіз стану розрахунків установи з постачальниками і підрядниками та покупцями і замовниками.

Для відображення розрахунків з постачальниками в порядку планових платежів (коли передбачена сплата не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах [9]) окремого субрахунку не передбачено. Такі активи можливо обліковувати на субрахунку 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Поряд із позитивними моментами такої модернізації оновлений План рахунків та Порядок його застосування мають і недоліки. Так назва та призначення субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» потребує коригування. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі визначає, що на вказаному субрахунку ведеться облік розрахунків з працівниками суб'єкта державного сектору за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження. Видача коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості. Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображаються як зменшення такої заборгованості [12]. В окремих випадках підзвітна особа може мати перевитрати понад виданий аванс, що мають бути їй відшкодовані на законних підставах. Ця заборгованість розпорядника бюджетних коштів перед підзвітною особою підпадає під критерії визнання зобов'язання, оскільки її оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення [14]. Отже, доцільним є залишити назву субрахунку у старій редакції «Розрахунки з підзвітними особами».

У складі субрахунків та об'єктів обліку готівкових коштів та їх еквівалентів РБК змін не відбулося. Водночас, на відміну від порядку обліку, чинного до 01.01.2017 р.,

---

облік грошових коштів на рахунках РБК ведеться на відповідних субрахунках рахунку 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів» без їх розподілу на кошти загального та спеціального фондів. З огляду на це, важливим організаційно-методичним аспектом обліково-аналітичної роботи є розроблення системи аналітичного обліку руху грошових коштів на рахунках за видами бюджетних коштів та напрямками їх використання, що встановлені, зокрема, статтею 13 Бюджетного кодексу України [15].

У складі фінансових активів на субрахунках рахунку 251 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» запроваджений відокремлений облік за видами інвестицій: 2511 «Придбані акції», 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій», 2514 «Довгострокові векселі одержані», 2515 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» (на відміну від суміщеного обліку цінних паперів на субрахунку 152 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери», чинного до 01.01.2017 р. ). Облік довгострокових фінансових інвестицій капітал підприємств залишився без змін. Слід зауважити, що класифікація цінних паперів та їх види визначаються статтею 3 «Цінні папери та їх класифікація» Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» [16], втім, на думку Н. І. Сушко, право здійснення бюджетними установами операцій за фінансовими інвестиціями визначається Бюджетним кодексом, законом про Держбюджет на відповідний рік та іншими нормативно-правовими актами, прийнятими на їх виконання, рішенням сесії про затвердження місцевого бюджету [17, с. 16].

Облік поточних фінансових інвестицій та інших фінансових активів доповнений субрахунком для обліку інших фінансових активів РБК для обліку активів, що не відображені на субрахунках з обліку поточних фінансових інвестицій у цінні папери та короткострокових векселів одержаних. Для обліку короткострокових векселів одержаних скасоване розмежування обліку векселів, одержаних у національній та іноземній валютах, на рівні синтетичних субрахунків.

Із запровадженням субрахунку 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» організаційно та методично відокремлені операції з передавання та отримання активів у обліку внутрішніх розрахунків розпорядників бюджетних коштів. На зазначеному субрахунку суб'єктом державного сектору, що передав активи, ведеться облік дебіторської заборгованості, а на субрахунку 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів» ведеться облік зобов'язань, що виникли внаслідок отримання активів. Водночас поділ внутрішніх розрахунків за операціями із внутрішнього переміщення за загальним та спеціальним фондом має бути організований на рівні аналітичного обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі містить рахунок 281 «Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету». Слід наголосити, що склад об'єктів бухгалтерського обліку розширений розрахунками за податковими надходженнями, неподатковими надходженнями, іншими надходженнями, які знайшли відображення у складі фінансових активів. Отже, розрахунки за адміністративними послугами, замість виокремлення у класі 9 «Адміністративні послуги», обліковуються у складі розрахунків за неподатковими надходженнями на субрахунку 2812 «Розрахунки за неподатковими надходженнями» (табл. 3).

**Таблиця 3. Порівняльна характеристика субрахунків з обліку розрахунків органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі\***

| План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ |                                                      |                  |                                                                                                                    | План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі |                                                                                                  |                                                                     |               |
|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|---------------|
| номер рахунку                                          | назва рахунку                                        | номер субрахунку | назва субрахунку                                                                                                   | номер субрахунку                                          | назва субрахунку                                                                                 | номер рахунку                                                       | назва рахунку |
| -                                                      | -                                                    | -                | -                                                                                                                  | 2811                                                      | Розрахунки за податковими надходженнями                                                          | Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету | 281           |
| 91                                                     | Розрахунки замовників за адміністративними послугами | 911              | Розрахунки замовників з оплати адміністративних послуг                                                             | 2812                                                      | Розрахунки за неподатковими надходженнями                                                        |                                                                     |               |
| -                                                      | -                                                    | -                | -                                                                                                                  | 2813                                                      | Розрахунки за іншими надходженнями                                                               |                                                                     |               |
| 67                                                     | Розрахунки за іншими операціями і кредиторами        | 673              | Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування | 2814                                                      | Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування |                                                                     |               |

\*За даними Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [9].

Для забезпечення обліку та аналізу розрахунків за окремими видами надходжень до бюджетів синтетичні субрахунки органів, що контролюють їх справляння, мають розширені системою аналітичних субрахунків.

З оновленням Плану рахунків витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів класифіковані як різновид фінансових активів (обліковуються на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів»). Доходи майбутніх періодів визнані різновидом зобов'язань (обліковуються на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів»). Такий підхід є доволі слушним, на відміну від чинної до 01.01.2017 р. практики обліку, де витрати майбутніх періодів показувалися у складі витрат, а доходи майбутніх періодів – у складі доходів.

Суттєвих змін зазнав План рахунків у частині обліку власного капіталу та фінансових результатів. Унаслідок оновлення методичних підходів до обліку запасів внесений капітал РБК формується винятково за рахунок необоротних активів та відображається на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів». Крім субрахунків, призначених для обліку капіталу у підприємствах у формі

---

акцій, капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі, запроваджується субрахунок 5213 «Капітал у частках (паях)» для обліку формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших, ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах (інвестиційні сертифікати; сертифікати фонду операцій із нерухомістю ФОН, акції корпоративного інвестиційного фонду [12]). Зміст та призначення субрахунків для обліку капіталу у дооцінках розпорядників бюджетних коштів не змінилися.

Поява у Плані рахунків субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» спричинила вилучення зі складу бюджетних асигнувань частини коштів у вигляді надходження коштів цільового фінансування, які призначаються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або залучення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів [12].

Облік фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів цілком слушно розмежований на рівні синтетичних субрахунків на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду (5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду») та накопичені фінансові результати виконання кошторису (5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»).

У складі поточної заборгованості розпорядників бюджетних коштів за кредитами та позиками відбулися незначні коригування у назвах рахунків, утім зіставлення їх змісту показує, що зміст субрахунків та їх призначення є ідентичними.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію розпорядники бюджетних коштів мають використовувати субрахунок 621 «Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів» [12]. Детальний аналіз їх призначення вказує на часткову відповідність субрахункам рахунку 63 «Розрахунки за виконані роботи». Водночас до складу зобов'язань віднесено аванси, одержані від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт (обліковувалися на субрахунку 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи») (табл. 4).

Слід зауважити відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі субрахунку для перенесення залишків із субрахунку 635 «Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт». Отже, доцільним є облік таких розрахунків залежно від сутності операції: на субрахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або на субрахунку 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги».

На субрахунках рахунку 631 «Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів» обліковують розрахунки з бюджетом та із загальнообов'язкового державного соціального страхування, що за своєю сутністю та призначенням збігаються із субрахунками рахунків 64 «Розрахунки із податків і зборів», та із субрахунком 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Склад та назва субрахунків рахунку 641 «Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів» відповідає субрахункам рахунку 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами» (за винятком субрахунку 673 «Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування») та субрахункам рахунку 65 «Розрахунки із страхування» (за винятком субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»). При цьому на субрахунку 6416 «Розрахунки за

страхуванням» об'єднані розрахунки із соціального страхування та інших видів страхування.

**Таблиця 4. Порівняльна характеристика субрахунків з обліку розрахунків за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі\***

| План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ |                                       |                  |                                                                                                                          | План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі |                                                      |                                                                      |               |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|---------------|
| номер рахунку                                          | назва рахунку                         | номер субрахунку | назва субрахунку                                                                                                         | номер субрахунку                                          | назва субрахунку                                     | назва рахунку                                                        | номер рахунку |
| 63                                                     | Розрахунки за виконані роботи         | 631              | Розрахунки з постачальниками та підрядниками                                                                             | 6211                                                      | Розрахунки з постачальниками та підрядниками         | Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів | 621           |
|                                                        |                                       | 633              | Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень                                       | 6212                                                      | Розрахунки із замовниками за роботи і послуги        |                                                                      |               |
|                                                        |                                       | 632              | Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів | 6213                                                      | Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи |                                                                      |               |
|                                                        |                                       | 634              | Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті                                               |                                                           |                                                      |                                                                      |               |
| 35                                                     | Розрахунки з покупцями та замовниками | 351              | Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи                                                           | 6214                                                      | Розрахунки за одержаними авансами                    |                                                                      |               |

\*За даними Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [9].

Субрахунки рахунку 651 «Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів» за складом і змістом повністю ідентичні субрахункам рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» за винятком субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій,

допомоги та інших трансфертів населенню», з назви якого видно, що склад об'єктів обліку розширений розрахунками із пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню.

На субрахунках рахунку 681 «Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння» організований облік зобов'язань платників за податковими, неподатковими та за іншими надходженнями перед бюджетом органами, які відповідають за їх справляння до державного та місцевих бюджетів (табл. 5).

**Таблиця 5. Порівняльна характеристика субрахунків з обліку зобов'язань за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння, за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі\***

| План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ |                                                        |                  |                                                                       | План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі |                                                                                                                      |                                                                                |               |
|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| номер рахунку                                          | назва рахунку                                          | номер субрахунку | назва субрахунку                                                      | номер субрахунку                                          | назва субрахунку                                                                                                     | номер рахунку                                                                  | назва рахунку |
| -                                                      | -                                                      | -                | -                                                                     | 6811                                                      | Зобов'язання за податковими надходженнями                                                                            | Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння | 681           |
| 92                                                     | Зобов'язання замовників за адміністративними послугами | 921              | Зобов'язання замовників перед бюджетом за адміністративними послугами | 6812                                                      | Зобов'язання за неподатковими надходженнями                                                                          |                                                                                |               |
| -                                                      | -                                                      | -                | -                                                                     | 6813                                                      | Зобов'язання за іншими надходженнями                                                                                 |                                                                                |               |
| -                                                      | -                                                      | -                | -                                                                     | 6814                                                      | Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування |                                                                                |               |

\*За даними Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [9].

Оскільки субрахунки рахунку 681 «Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння» кореспондують з відповідними їм субрахунками рахунку 281 «Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету» аналітичний облік на субрахунках рахунку 681 має бути організований з параметрами, аналогічними параметрам субрахунків рахунку 281.

У зв'язку з модернізацією бухгалтерського обліку у державному секторі та його наближенням до вимог МСБОДС виникла необхідність обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів. Для цього Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначені субрахунки рахунку 671

---

«Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів» з виокремленим обліком довгострокових і поточних забезпечень. Слід зазначити, що суттєвим недоліком вітчизняного нормативно-правового поля є відсутність Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі, що визначає методологічні засади обліку цього різновиду зобов'язань.

Із розробленням Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі облік доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів приведений у відповідність НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати». Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено рахунки та субрахунки для обліку доходів і витрат за необмінними та обмінними операціями. Зміни у обліку доходів і витрат настільки суттєві, що потребують розкриття у окремому дослідженні.

### **Висновки та перспективи подальших розвідок**

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є логічно побудований, від його запровадження слід очікувати покращення обліково-аналітичної роботи РБК. Зокрема варто наголосити, що завдяки запровадженню субрахунків 2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» простежується відмова від практики застосування активно-пасивних субрахунків, що справляє позитивний вплив на обліково-аналітичну роботу. Однак для забезпечення застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі потребує врегулювання порядок перенесення об'єктів з субрахунку 115 «Тимчасові нетитульні споруди» на відповідні субрахунки, уточнення призначення субрахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» та назви субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», врегулювання потребує питання обліку видатків за КЕКВ у виробництві розпорядників бюджетних коштів та визначенні собівартості проданих активів. До окремих синтетичних субрахунків необхідно впровадити систему аналітичного обліку: руху грошових коштів на рахунках за видами бюджетних коштів та напрямками їх використання; внутрішніх розрахунків за операціями з внутрішнього переміщення за видами фінансового забезпечення; розрахунків та зобов'язань за окремими видами надходжень до бюджетів органів, що контролюють їх справляння.

Окремим проблемним аспектом, що потребує усунення, є відсутність методологічних та методичних положень обліку природних ресурсів, біологічних активів, забезпечення майбутніх витрат і платежів.

### **Список літератури**

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [Електронний ресурс]: постанова КМУ від 16.01.2007 р. №34. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
3. Амбарчян, М. С. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: структура та нові концептуальні поняття / М. С. Амбарчян // Вісник

---

Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 12-17.

4. Ловінська, Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.
5. Свірко, С. В. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4. – С. 19-27.
6. Хорунжак, Н. М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концепція та розвиток / Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. – 2015. – №2-2(4-1). – С. 231-241.
7. Хорунжак, Н. М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі економіки: переваги та недоліки / Н. М. Хорунжак // Вісник Одеського національного університету. Серія Економіка. Том 20. – 2015. – №2. С. 189-192.
8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
11. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF15004.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html).
12. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. N 1629. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.
15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
16. Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
17. Сушко, Н. І. Облік фінансових інвестицій у бюджетних установах / Н. І. Сушко // Баланс-бюджет. – 2016. – № 17 (585). – С. 15-20.

---

## References

1. *Pro zatverdzhennya Stratehiyi modernizatsiyi systemy bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori na 2007-2015 roky* (2007). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. *Pro zatverdzhennya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori*. (2013). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
3. Ambarchyan, M. S. (2015). Plan rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori: struktura ta novi kontseptual'ni ponyattya [Chart of Accounts of the public sector: its structure and new conceptual notions]. *Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*. Seriya : Ekonomichni nauky [The Journal of Zhytomyr State Technological University. Series: Economics], 3, 12-17.
4. Lovins'ka, L. H. (2016). Klasyfikatsiya rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori za ekonomichnym zmistom u konteksti zaprovadzhennya novoho planu rakhunkiv [Classification of the public sector accounts by economic content in the context of introduction of a new Plan of Accounts]. *Finansy Ukrayiny* [Finances of Ukraine], 1, 99-115.
5. Svirko, S. V. (2013). Pobudova systemy rakhunkiv bukhhalters'koho byudzhethnoho obliku v umovakh formuvannya intehrovanoho informatsiynoho zabezpechennya upravlinnya derzhavnymy finansamy Ukrayiny [Structuring the system of accounts in budget accounting under developing integrated information support for public finance management in Ukraine]. *Nezalezhnyy auditor* [Independent AUDITOR], 4, 19-27.
6. Khorunzhak, N. M. (2015). Plan rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori: kontseptsiya ta rozvytok [Chart of Accounts in the public sector: the conception and development]. *Naukovyy visnyk Mukachivs'koho derzhavnoho universytetu*. Seriya Ekonomika [Scientific bulletin of Mukachevo State University. Series "Economics"], 2-2(4-1), 231-241.
7. Khorunzhak, N. M. (2015). Plan rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori ekonomiky: perevahy ta nedoliky [Chart of Accounts in the public sector: the advantages and disadvantages]. *Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu*. Seriya Ekonomika [Bulletin of Odessa National University], 20 (2), 189-192.
8. *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 129 "Investytsiy na nerukhomist"*: pryiniaty 24 hrud 2010 roku № 1629 (n.d.). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11>.
9. *Pro zatverdzhennya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku byudzhethnykh ustanov*: pryiniaty 26 cher. 2013 roku № 611 (n.d.). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
10. *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni Zasoby»*: pryiniaty 12 zhov. 2010 roku № 1202 (n.d.). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
11. *Pro zatverdzhennya Metodychnykh rekomendatsiy z bukhhalters'koho obliku dlya sub'yektiv derzhavnoho sektoru*: pryiniaty 23 sich. 2015 roku № 11 (n.d.). Retrieved from [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF15004.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html).
12. *Pro zatverdzhennya deyakykh normatyvno-pravovykh aktiv z bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori*: pryiniaty 29 hrud. 2015 roku № 1219(n.d.). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
13. *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty»*: pryiniaty 18 trav. 2012 roku № 568 (n.d.). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

- 
14. *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 133 «Zobov'yazannya»: pryiniaty 24 hrud. 2010 roku N 1629* (n.d.). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.
  15. *Byudzhethnyy kodeks Ukrayiny: pryiniaty 08 jul. 2010 roku*. (n.d.). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
  16. *Zakon Ukrayiny «Pro tsinni papery ta fondovyy rynok»*. (n.d.). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
  17. Sushko, N. I. (2016). *Oblik finansovykh investytsiy u byudzhethnykh ustanovakh* [Accounting of financial investments in public sector units]. *Balans-byudzheth [Balance-Budget]*, 17 (585), 15-20.

**Стаття надійшла до редакції 18.11.2016 р.**