

КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»
на тему:

**«План рахунків бухгалтерського обліку:
підходи до побудови»**

Студента (-ки) 3-о курсу групи ОП-32

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»

_____ Драгун А. В. _____
(прізвище, ім'я)

Науковий керівник: Муравський В.В.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ.....	3-4
1.Поняття про план рахунків бухгалтерського обліку, його будова, взаємозв'язок зі звітними формами	5-10
2.Класифікація рахунківобліку.....	11-20
3.Особливості побудови плану рахунків бухгалтерського обліку закордоном.....	21-25
4.Напрями вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку	26-29
Висновки.....	30-31
Список використанихджерел.....	32-34
Розрахункова частина	

Вступ

Актуальність теми :Однією з найважливіших проблем бухгалтерського обліку є розробка науково обгрунтованого підходу до побудови робочого плану рахунків. Ряд питань досі залишаються недостатньо вивченими, що зумовлює актуальність даної теми та подальшого дослідження.

Мета дослідження. Необхідність розробки класифікації підходів до побудови плану рахунків та окреслення пропозицій з удосконалення змістовного наповнення вітчизняних планів рахунків бухгалтерського обліку на різних рівнях управління економікою країни. Універсальним інструментом, що дозволяє сучасному бухгалтеру з мінімальними витратами часу і коштів освоїти все різноманіття господарських операцій, є їх кодування у вигляді систем проводок на основі Плану рахунків.

Предмет дослідження. Предметом дослідження даної курсової роботи послужив науковий підхід до формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Об'єктом є план бухгалтерських рахунків.

Мета роботи передбачає виконання таких завдань:

- охарактеризувати поняття план рахунків бухгалтерського обліку;
- визначити особливості побудови плану рахунків;
- описати класифікацію рахунків обліку.

Отже, план рахунків визначає загальну структуру інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, її економічну характеристику відповідно до особливостей функціонування господарського механізму. Крім того – це важливий загальнометодологічний нормативний документ, завдяки якому здійснюється управління бухгалтерським обліком в країні.

Теоретичним і методичним аспектам розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку присвятили свої праці вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Т.В. Давидюк, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.Г. Швець, І.Й. Яремко; сучасні вчені Російської Федерації та Республіки Білорусь: М.І. Кутер, М.Ю. Медведєв, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов.

1. Поняття про план рахунків бухгалтерського обліку, його будова, взаємозв'язок зі звітними формами.

Головне місце в побудові бухгалтерського обліку, організації всього облікового процесу займає план рахунків.

Саме ним визначаються основні методологічні рішення з ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, нагромадження облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу.

План рахунків є директивним документом, обов'язковим для всіх підприємств й організацій.

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємств, визначає побудову всієї системи бухгалтерського обліку з метою одержання необхідних даних для управління, контролю і звітності. План рахунків та інструкцію щодо його застосування розробляє Міністерство фінансів. Зараз в Україні діє план рахунків, який є єдиним для всіх галузей народного господарства, крім кредитних та бюджетних установ. В основу побудови плану рахунків покладено їх класифікацію за економічним змістом з урахуванням ролі облікованих ресурсів, характеру їхньої участі в кругообігу засобів та особливостей відповідних господарських процесів.[3].

У плані рахунків наводяться також шифри (коди) кожного рахунка, тобто умовне числове позначення, що характеризує належність цього рахунка до певної групи. У практичній діяльності замість назв рахунків найчастіше використовують їхні шифри, що значно прискорює та спрощує обліковий процес. Шифри рахунків особливо необхідні, коли облікову інформацію обробляють на комп'ютерах.

Планом рахунків передбачені відповідні синтетичні рахунки з їхніми назвами й шифрами, які часто називають головними рахунками, або рахунками першого порядку. Підприємство не може самостійно впроваджувати нові рахунки чи

вносити зміни до старих. Воно має використовувати лише ті рахунки, які передбачені планом, і в такому порядку, як це визначено інструкцією Міністерства фінансів

Міністерства фінансів

Крім того, план рахунків визначає і відповідні субрахунки стосовно головних напрямів деталізації обліку. Такі субрахунки використовуються підприємством з метою здійснення поточного контролю та забезпечення необхідної інформації для складання звітності. Підприємства можуть запроваджувати окремі субрахунки, уточнювати їх (не змінюючи нумерації) залежно від галузевих особливостей. Порядок ведення аналітичного обліку регламентується інструкцією щодо відповідних синтетичних рахунків, або положеннями щодо ведення обліку на конкретних об'єктах.

Інструкція зі застосування плану рахунків установлює однаковий порядок відображення однорідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вона стосується, головним чином, питань, які визначають основні принципи організації та методики бухгалтерського обліку на відповідних об'єктах. Для цього дається коротка характеристика кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглядається їхня структура і призначення, наводиться порядок обліку найбільш типових господарських операцій.

Отже, план рахунків бухгалтерського обліку - це обов'язковий для застосування в усіх галузях народного господарства систематизований перелік синтетичних рахунків, які забезпечують накопичення, групування та узагальнення облікової інформації про господарську діяльність з метою її використання для управління, контролю і звітності.

План рахунків та інструкцію з його застосування затверджено Міністерством фінансів України 30 листопада 1999 р. для впровадження протягом 2000 р.[5]. Під час розробки плану рахунків використовувались загальноживані принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, основні положення Закону «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку.

План рахунків побудований за десятковою системою. Усі рахунки поділяються на десять класів, кожен рахунок може мати субрахунки в межах 10. Тому першою цифрою коду є клас рахунка, другою - номер синтетичного рахунка (в цьому класі), третьою - номер субрахунка. У практичній діяльності застосовуються щонайменше двозначні коди. Для забалансових рахунків встановлено коди за тим самим принципом.

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуть всі підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, а також некомерційних організацій, що відкривають рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Рахунки класу 8 можуть запроваджувати також інші підприємства з метою забезпечення необхідної інформації для складання звітності. У цьому разі такі рахунки використовуються як транзитні.

План рахунків тісно пов'язаний із структурою балансу та звіту про фінансові результати. Так, залишки на рахунках класів 1-3 є підставою для складання активу балансу, класів 4-6 - пасиву балансу. А рахунки класів 7-9 побудовано з огляду на потребу підготовки звіту про фінансові результати.

Дані рахунків класу 0 забезпечують інформацію, необхідну для заповнення приміток до фінансових звітів. Таким чином, планом рахунків передбачене відображення облікової інформації відповідно до вимог звітності, що значно полегшує та прискорює її складання.

Групування рахунків в окремі класи сприяє більш обґрунтованій побудові плану рахунків та спрощує його використання, застосування в повсякденній обліковій роботі.

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначено для обліку наявності, руху активів та інвестицій. До цього класу входять десять синтетичних рахунків

Необоротними вважаються активи, інвестиції та розрахунки зі строком використання понад один рік.

Клас 2. Запас

На рахунках цього класу ведеться облік наявності та руху належних підприємству предметів праці, що їх призначено для використання у виробництві та для господарських потреб, а також наявна худоба на вирощуванні та відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, напівфабрикати та витрати на виробництво. Облік запасів ведеться за їхньою кількістю та вартістю. До цього класу входять дев'ять рахунків.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух коштів як у вітчизняній, так і в іноземній валюті. Іноземна валюта перераховується в гривні за курсом Національного банку України на дату здійснення відповідної операції. До цього класу входять дев'ять рахунків. До цього класу відносять також рахунки з обліку одержаних короткострокових векселів, поточні фінансові інвестиції та розрахунки з дебіторами.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань

На рахунках цього класу обліковують наявність та рух власного капіталу, цільових надходжень та забезпечення майбутніх витрат і платежів. До цього класу входять десять рахунків. Рахунки класу 4 забезпечують необхідну інформацію для контролю за рухом капіталу та складання звітності про його наявність і ефективність використання.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Рахунки цього класу призначено для обліку заборгованості підприємства, строк погашення якої перевищує 12 місяців. До такої заборгованості належать довгострокові позики, довгострокові векселі видані, зобов'язання за облігаціями, договорами оренди та ін. До цього класу входять шість рахунків. Указані рахунки забезпечують інформацію, потрібну для контролю за станом розрахунків та складання звітності.

Клас 6. Поточні зобов'язання

На рахунках цього класу обліковується короткотермінова заборгованість підприємства за позичками банку, виданими короткостроковими векселями, податками, оплаті праці, заборгованість постачальникам та інші зобов'язання, строк погашення яких перебуває в межах операційного циклу (12 місяців). До цього класу входять десять рахунків.

За своїм призначенням вони такі самі, як і рахунки класу 5. Проте виділення їх в окремий клас дає можливість посилити контрольні функції обліку, визначити цілу низку важливих економічних показників, зокрема наявність власних оборотних коштів.

Клас 7. Доходи і результати діяльності

Рахунки цього класу призначено для відображення доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. На рахунках накопичується виручка від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також доходи, одержані від іншої діяльності. Доходи, одержані за звітний період, списують на фінансові результати. Отже, рахунки цього класу забезпечують інформацію про формування фінансових результатів підприємства. Указані рахунки за побудовою узгоджуються з вимогами складання звіту про фінансові результати.

Клас 8. Витрати за елементами

Рахунки цього класу використовуються з рішення самого підприємства як транзитні з метою накопичення інформації про витрати підприємства за елементами. Така інформація є необхідною для складання звітності, розробки кошторису витрат.

Клас 9. Витрати діяльності

Рахунки цього класу використовують всі підприємства, за винятком підприємств малого бізнесу, а також організацій, які не займаються комерційною діяльністю. На рахунках витрат діяльності відображають інформацію про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та

витрати щодо усунення наслідків надзвичайних подій. Ці рахунки забезпечують інформацію для визначення фінансових результатів і складання звітності.

Клас 0. Забалансові рахунки

На рахунках цього класу обліковують активи, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають в його користуванні, а також умовні зобов'язання.

Облік на цих рахунках ведеться за простою системою без застосування подвійного запису.

Оскільки план рахунків передбачено застосовувати в усіх галузях народного господарства, то на кожному конкретному підприємстві цілком закономірно використовується лише певна частина синтетичних рахунків, передбачених планом. Тому кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті, що мають практичне застосування на даному підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства.

Але порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків.

Стабільність плану рахунків є важливою передумовою підвищення якості облікової роботи.

2.Класифікація бухгалтерських рахунків

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками.

Рахунки класифікують за двомабухгалтерського обліку основними ознаками: *за економічним змістом та за призначенням і структурою.*

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому залежно від їх економічного змісту в процесі господарської діяльності. Ця класифікація дає можливість визначити систему рахунків, що підлягають використанню на підприємствах тієї або іншої галузі.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою показує, для чого, для одержання якої інформації призначені ті або інші рахунки та яка їхня структура, тобто зміст дебету, кредиту і характер залишку. Однакові за структурою рахунки можуть відображати різні за економічним змістом господарські засоби і процеси.

Класифікацій рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів.[9].

Звідси за економічним змістом рахунки бухгалтерського обліку поділяють на дві групи:

- рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства і процесів;
- рахунки обліку джерел формування господарських засобів.

Класифікація рахунків обліку господарських засобів (активів) підприємств і процесів. Залежно від функціональної участі в процесі діяльності господарські засоби (активи) підприємства, як відомо, поділяються на: необоротні активи і оборотні активи.

Для обліку необоротних активів, їх наявності, руху, зносу в процесі діяльності і відновлення використовують:

рахунки обліку необоротних активів: "Основні засоби", "Інші необоротні активи", "Нематеріальні активи", "Знос необоротних активів", "Капітальні інвестиції" та ін.

Для обліку наявності і руху оборотних активів використовують рахунки таких груп (класів):

- рахунки обліку запасів: "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Напівфабрикати", "Готова продукція", "Товари" та ін.;
- рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів: "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти", "Розрахунки з покупцями і замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами" та ін.;
- рахунки обліку витрат діяльності: "Виробництво", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Витрати на збут", "Інші витрати операційної діяльності" та ін.

Класифікація рахунків обліку джерел формування господарських засобів (активів) підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку джерел формування активів підприємства, поділяються на дві групи:

- рахунки обліку джерел власних засобів;
- рахунки обліку джерел залучених (позикових) коштів.

Для обліку джерел власних засобів підприємства використовують:

- рахунки обліку власного капіталу: "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал", "Нерозподілений прибуток" та ін.;
- рахунки обліку доходів і результатів діяльності: "Доходи від реалізації", "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Доходи майбутніх періодів" та ін.

Для обліку джерел залучених (позикових) коштів використовують:

- рахунки обліку довгострокових зобов'язань: "Довгострокові позики", "Довгострокові векселі видані", "Довгострокові зобов'язання по облігаціях", "Інші довгострокові зобов'язання" та ін.;

- рахунки обліку поточних зобов'язань: "Короткострокові позики", "Короткострокові векселі видані", "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", "Розрахунки по оплаті праці", "Розрахунки по страхуванню", "Розрахунки по податках і платежах" та ін.

Класифікація рахунків за економічним змістом покладена в основу будови національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Ознайомлюючись з класифікацією рахунків за економічним змістом, бачимо, що рахунки, призначені для обліку активів, об'єднані з рахунками, призначеними для обліку господарських процесів. Це пояснюється тим, що за допомогою необоротних і оборотних активів підприємства забезпечують здійснення господарських процесів, а тому при класифікації активи групують залежно від того, в якому процесі вони функціонують. Господарські процеси взаємопов'язані між собою: процес виробничого споживання здійснюється одночасно з процесом виробництва; процес виробництва супроводжується процесом реалізації, виникненням розрахункових відносин; надходження грошових коштів на підприємство тощо. Тому при класифікації рахунків за економічним змістом не завжди можна виділити у самостійні групи супровідні процеси, оскільки їх облік ведеться на тих самих рахунках, що й основні процеси.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку групуються залежно від їх обліково-технічних якостей, тобто як саме обліковуються ті або інші засоби, їх джерела та господарські процеси на рахунках, що відображається на дебеті, кредиті рахунка, що характеризує залишок відповідного рахунка. Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує чітку уяву про показники діяльності підприємства.[6].

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяються на такі групи: *рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні і забалансові.*

Рахунки основні

Основні рахунки у бухгалтерському обліку використовуються для контролю за наявністю і змінами господарських засобів та джерел їх утворення. Вони називаються *основними* тому, що об'єкти, які на них обліковуються, тобто господарські засоби та їх джерела, є основою господарської діяльності, і в своїй сукупності характеризують майнове становище підприємства. Ці рахунки за своїми показниками (залишками) служать основою для складання бухгалтерського балансу. Основні рахунки поділяються на: *матеріальні, грошові, власного капіталу і розрахункові.*

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності і руху (надходження, використання) матеріальних ресурсів підприємства. До них належать рахунки: "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Готова продукція", "Товари" та ін.

Рахунки грошових коштів призначені для обліку і контролю за наявністю і рухом грошових коштів та грошових документів підприємства. До них належать рахунки: "Готівка", "Рахунки в банках", "Інші кошти".

Розрахункові рахунки призначені для обліку і контролю за розрахунковими відносинами даного підприємства з іншими підприємствами, організаціями та особами. На цих рахунках відображається заборгованість, що виникає у процесі господарської діяльності підприємства, а також зміни цієї заборгованості.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості і розрахунків по ній (тобто для обліку заборгованості інших підприємств, організацій і осіб даному підприємству). До таких рахунків належать: "Розрахунки з покупцями і замовниками", "Довгострокова

дебіторська заборгованість", "Розрахунки з різними дебіторами", "Векселі одержані" та ін.

В аналітичному обліку активні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому дебітору (підприємству, організації, особі).

Пасивні розрахункові рахунки призначені для обліку розрахункових відносин з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", "Розрахунки по оплаті праці", "Розрахунки по-страхуванню", "Короткострокові позики", "Довгострокові позики", "Векселі видані" та ін.

В аналітичному обліку пасивні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому кредитору.

Активно-пасивні розрахункові рахунки призначені для обліку розрахунків з таким підприємством, організаціями та особами, характер заборгованості яких змінюється, тобто стосовно даного підприємства вони можуть виступати то як дебітори, то як кредитори. До них належать рахунки: "Розрахунки за податками і платежами", "Розрахунки по інших операціях" та ін.

У практиці бухгалтерського обліку активно-пасивними розрахунковими рахунками користуються порівняно рідко - тільки для обліку розрахунків з такими підприємствами й організаціями, характер заборгованості яких безперервно змінюється, через що їх незручно обліковувати на різних рахунках- активному і пасивному. В усіх інших випадках для досягнення ясності в обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами користуються активними або пасивними рахунками.

Регулюючі рахунки

Регулюючі рахунки призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках. Використовуються ці рахунки у тих випадках, коли по окремих об'єктах обліку необхідно одержати додаткову інформацію, потрібну

для управління (наприклад, про первинну і залишкову вартість основних засобів). Регулюючими можуть бути як синтетичні рахунки, так і аналітичні, а також субрахунки. Проте науково обґрунтований принцип регулювання, який забезпечує потрібну для управління інформацію про об'єкти, що обліковуються, від цього не втрачає свого значення.

Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається тільки разом з тим рахунком, який він регулює. Залежно від того, збільшують чи зменшують регулюючі рахунки залишок рахунка, що регулюється, вони поділяються на: *доповнюючі*, *контрарні* і *контрарно-доповнюючі*.

Доповнюючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється. Застосовуються вони в тих випадках, коли матеріальні цінності на основних рахунках відображаються в оцінці, меншій від фактичної вартості їх придбання (заготівлі).

Контрарні регулюючі рахунки, на відміну від доповнюючих, зменшують оцінку залишку активів або їх джерел, що обліковуються на відповідних основних рахунках (що регулюються). Вони поділяються на: *контрактивні* (тобто протипоставлені активним рахункам) і *контрпасивні* (тобто протипоставлені пасивним рахункам).

Контрактивні регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки залишку на окремих рахунках матеріальних цінностей у тих випадках, коли ці цінності відображені в сумі, яка перевищує їх фактичну (реальну) вартість. Фактичну вартість обліковуваного об'єкта у цьому випадку визначають вирахуванням із суми його залишку суми, відображеної на пасивному (контрактивному) регулюючому рахунку.

Регулюючі контрпасивні рахунки призначені для уточнення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках.

Отже, *регулюючі контрпасивні рахунки використовуються у тих випадках, коли залишки відповідних джерел засобів відображаються в сумі, більшій фактичної їх величини.*

Контрарно-доповнюючі регулюючі рахунки поєднують ознаки контрарних і доповнюючих рахунків. До них належить, наприклад, аналітичний рахунок "Відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової", який пов'язаний з рахунком "Готова продукція" і має характер регулюючого доповнюючого активного рахунка (у випадку перевитрати) або контрактивного (при досягненні економії).

Операційні рахунки

Операційні рахунки призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Ці рахунки мають велике значення, оскільки забезпечують інформацію про витрати і доходи по операційній діяльності та визначення фінансових результатів від цієї діяльності.

На відміну від матеріального, на операційному рахунку відображається рух не одного, а всіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу.

За призначенням і структурою операційні рахунки поділяються на групи: *збірно-розподільчі, бюджетно-розподільчі, калькуляційні, номінальні, порівняльні.*

Збірно-розподільчі рахунки призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництв з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами. Необхідність використання збірно-розподільчих рахунків зумовлена тим, що зазначені витрати в момент їх здійснення неможливо прямо віднести на ті або інші об'єкти (наприклад, витрати по обслуговуванню виробництва й управлінням та ін.). Тому такі витрати протягом звітного періоду попередньо відображають (збирають) на дебеті збірно-розподільчих рахунків, а наприкінці

місяця списують з кредиту цих рахунків на дебет рахунка "Виробництво" і розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно встановленому базису. За допомогою цих рахунків, крім того, здійснюється контроль за відповідністю фактичних витрат затвердженому кошторису, дотриманням норм витрат. Після списання облічених затрат збірно-розподільчі рахунки закриваються, залишку не мають, а тому в балансі не відображаються.

Бюджетно-розподільчі рахунки використовуються для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, кварталами, роками) з метою рівномірного включення у затрати виробництва (обігу) або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу визначити витрати і доходи саме того періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу фактичного витрачання коштів або отримання доходів.

Калькуляційні рахунки. Калькуляційні рахунки призначені для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію (визначають собівартість), то самі рахунки одержали назву *калькуляційних*. Якість складання калькуляції значною мірою залежить від правильності обліку виробничих затрат на калькуляційних рахунках.

Номінальні рахунки. До номінальних належить рахунок "Собівартість реалізації" (призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг), а також рахунки, призначені для обліку операційних витрат, які не включаються до собівартості:

Порівняльні рахунки. Порівняльні рахунки призначені для обліку відповідних господарських процесів і виявлення результатів по них. До порівняльних належать рахунки "Фінансові результати" і "Втрати від браку".

Фінансово-результатні рахунки

Фінансово-результатні рахунки призначені для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства за звітний період.

До них належить активно-пасивний рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)". На дебеті цього рахунка відображають збитки, на кредиті - прибутки.

Детальна будова рахунка "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)" та його субрахунків розглянута в п. 5.6 "Облік фінансових результатів".

Рахунки бухгалтерського обліку - основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні - становлять систему рахунків, що охоплює всі активи підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності. Ці рахунки взаємно кореспондують між собою і при наявності залишків відображаються в балансі. Тому такі рахунки називаються *балансовими*. Поряд з балансовими рахунками у бухгалтерському обліку

використовуються рахунки, які не відображаються у балансі, а розміщуються за його підсумком. Такі рахунки одержали назву *забалансових*.

Забалансові рахунки

Забалансові рахунки призначені для обліку активів, які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, гарантії та забезпечення надані і отримані та ін. Всі ці активи обліковуються на балансі тих господарств, яким вони належать. Підприємство, яке прийняло ці активи в тимчасове користування або на зберігання, обліковує їх на за-балансових рахунках. При складанні балансу залишки цих рахунків показують за підсумком балансу. Інакше при зведенні балансів окремих підприємств по галузях або всьому народному господарству ці активи були б враховані двічі: один раз на балансі того господарства, якому вони належать, а другий - на балансі господарства, де вони тимчасово перебувають. Це призвело б до перебільшення справжньої величини засобів у народному господарстві.

На забалансових рахунках обліковують, крім того, бланки суворого обліку (чекові книжки, акції, векселі тощо), умовні права і зобов'язання

(застави, гарантії, зобов'язання тощо), списану на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів (для спостереження за можливістю її відшкодування винними особами протягом трьох років) та інші об'єкти, які не вимагають подвійного запису.

3. Підходи до побудови плану рахунків бухгалтерського обліку закордоном

У кожній країні сформувалися власні підходи до побудови планів рахунків, складання форм звітності та переліку показників, що в них містяться та їх аналізу, способів контролю за діяльністю підприємств. Зокрема, застосування такого важливого методологічного інструменту організації обліку, як План рахунків, різко відрізняється в країнах британо - американської та континентальної моделей національних систем обліку.

У країнах британо - американської моделі національної системи обліку (Австралія, Великобританія, Естонія, Ізраїль, Індія, Ірландія, Ісландія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, США, Японія та ін.) облік не регламентується державою, і тому підприємства самостійно розробляють індивідуальні плани рахунків залежно від інформаційних потреб. [7].

В цих країнах поширена інтегрована (однокругова) система побудови плану рахунків, в якій використовується єдина система бухгалтерських рахунків

Таблиця 1

РОЗДІЛ	НОМЕР РАХУНКУ	РАХУНКИ ЗА РОЗДІЛАМИ
1	100-199	Рахунки активів
2	200-299	Рахунки пасивів
3	300-399	Рахунки власного капіталу
4	400-499	Рахунки доходів (виручки)
5	500-599	Рахунки витрат
6	600-699	Рахунки податків на прибуток

Рахунки управлінського обліку, що мають сальдо, відносяться одночасно і до управлінського, і до фінансового обліку. Однак для збереження комерційної таємниці з даних управлінського обліку на рахунки фінансового обліку переноситься лише сальдо, а обороти відображаються у системі управлінського обліку. В цілому облік будується в системі бухгалтерського обліку, в якій функціонують підсистеми управлінського та фінансового обліку.

В управлінському обліку господарські записи оформлюються такими ж бухгалтерськими записами, як і в фінансовому. Однак, розподіл управлінського і фінансового обліку відбувається лише на рівні аналітичних рахунків і при інтегрованій системі його можна визнати відносним.

У цілому рахунки активів і пасивів в британо-американській моделі національної системи обліку і в континентальній класифікуються практично однаково. До того ж, як і більшість планів рахунків країн-членів ЄС, план рахунків в британо-американській моделі будується на основі методу “витрати-випуск” з постійним спрямуванням бухгалтерського обліку на кінцевий результат. Фінансова бухгалтерія порівнює витрати з випуском у розрізі функціональних рахунків (виробництво, транспорт, постачання, реалізація, адміністрація тощо) та визначає фінансовий результат, а у випадку однорідності готової продукції, вимірювання витрат виробництва та результатів, проводиться у розрізі центрів відповідальності.

Для даної моделі національної системи обліку характерними є також наступні ознаки:

- 1) постійна спрямованість бухгалтерського обліку на оперативне визначення фінансових результатів;
- 2) значна інтеграція планування та обліку на рівні фінансової та управлінської бухгалтерій;
- 3) визначення фінансових результатів здійснюється на основі групування витрат за елементами з чітким відокремленням доданої вартості.

При складанні плану рахунків застосовуються різні кодові системи. Найпростіша з них передбачає двозначне кодування. Для великих підприємств може застосовуватися трьохзначна система кодування (коли поряд з синтетичними рахунками використовуються аналітичні рахунки). У Великобританії для частини рахунків використовують чотирьохзначне кодування.

Багато підприємств країн британо-американської моделі національної системи обліку обліковують витрати за функціональними рахунками. Наприклад, професійний план рахунків енергетичної промисловості Канади пропонує обліковувати витрати за наступними рахунками: 50 “Виробництво”, 51 “Транспорт”, 52 “Реалізація”, 53 “Постачання”, 54 “Адміністрація” та ін.

План рахунків компанії *США* (Chart of Accounts) є переліком назв і номерів рахунків реєстра (головної бухгалтерської книги) в порядку їх звичайного розташування у фінансових звітах. План рахунків дозволяє визначити місце даного рахунку в реєстрі. Система нумерації рахунків в плані рахунків повинна створювати можливість доповнення новими рахунками. Кожній категорії статей, які включаються до фінансових звітів, присвоюється певний діапазон номерів, наприклад, рахунки активів отримують номери 1-100, а рахунки зобов'язань – 101-200. Для великих підприємств діапазон номерів кожної групи буде більшим. Деякі компанії застосовують трьохзначні номери рахунків. У даному випадку перша цифра вказує на категорію статей, а дві наступні – на місце рахунку всередині даної категорії.

Кожне американське підприємство самостійно обирає, які рахунки йому потрібні, проте на будь-якому підприємстві буде, як мінімум, п'ять категорій рахунків за елементами звітності – рахунки активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат. Як правило, на підприємствах США використовуються сім типів рахунків, які поділяються на три категорії: постійні рахунки (активи, зобов'язання, капітал акціонерів), тимчасові рахунки (рахунок прибутків і збитків), транзитні рахунки (доходи і витрати).

У країнах континентальної моделі національної системи обліку (Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Іспанія, Німеччина, Норвегія, Португалія, Франція, Швейцарія, Швеція та ін.), де ступінь регламентації обліку є високим, План рахунків і форми фінансових звітів розробляються та затверджуються державними органами і є єдиними для усіх підприємств.

На сьогодні більшість європейських країн застосовують національні плани рахунків, розроблені відповідно до Четвертої Директиви Європейського Співтовариства від 05 липня 1987 р. Для національних планів рахунків Європейського Співтовариства характерною є невелика кількість синтетичних рахунків, проте застосування десяткової системи кодування, де перша цифра означає клас рахунків, друга – рахунок, третя – субрахунок другого порядку, дозволяє створювати національні плани рахунків зі значною кількістю позицій.

Національні плани рахунків бухгалтерського обліку країн ЄС визначають облік, насамперед, як функцію управління та інформаційне джерело для прийняття управлінських рішень. Вони ґрунтуються на міжнародних та національних стандартах, а також на юридичних законах. *Плани рахунків бухгалтерського обліку країн ЄС мають наступні ознаки:*

1) розроблені відповідно до 4-ої Директиви ЄС, яка встановлює єдині норми і вимоги для країн співтовариства щодо кожної статті балансу та звіту про прибутки та збитки; [3].

2) є основою створення європейської регіональної системи бухгалтерського обліку країн-членів ЄС;

3) враховують вимоги Торговельного кодексу, який визначає перелік обов'язкових звітних реєстрів, що використовуються господарюючими суб'єктами;

4) ґрунтуються на податкових кодексах, що регламентують норми та методи проведення інвентаризації, створення резервів і визначення прибутку, який підлягає оподаткуванню тощо;

5) відповідають нормам законодавства, яке передбачає організацію обліку та контролю залежно від форми власності, організаційно-правових форм господарювання, розмірів підприємств.

Національні плани рахунків країн-членів ЄС використовують принципи проведення ревізій та стандарти бухгалтерського обліку Міжнародної федерації бухгалтерів та Європейського співтовариства експертів з економічного та

фінансового обліку. Союзи дипломованих бухгалтерів, аудиторів та комісарів з бухгалтерського обліку кожної країни ЄС приймають рішення про ступінь обов'язковості використання міжнародних норм (у повному обсязі, анулювання або заміна окремих статей).

Необхідно підкреслити, що в більшості національних планів рахунків відсутній клас “Рахунки прибутків та збитків і використання прибутку”, оскільки відповідно до міжнародних норм баланс встановлюється після розподілу, тобто з урахуванням прийнятих рішень з використання залишку за рахунком “Результати за рік” та залишку “Нерозподіленого прибутку”.

Необхідно зазначити, що хоча плани рахунків країн-учасниць ЄС в цілому дуже схожі, проте є певні відмінності, викликані, як правило, національними особливостями та традиціями.

4. Можливості вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні

Система бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків передбачає суцільне безперервне відображення господарської діяльності бюджетних установ у первинному та поточному обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналізу діяльності бюджетних установ. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Зазначене завдання виконується на заключному, чи підсумковому, етапі бухгалтерського обліку - етапі складання бухгалтерської звітності. Висока відповідальність завершального етапу бухгалтерського обліку вимагає відповідного рівня організації зазначеного технологічного етапу - облікового процесу. Тому необхідно приділити значну увагу розвитку та вдосконаленню як звітності так і облікового процесу бюджетних установ в цілому.

Дослідженнями в даному напрямі займалися такі науковці та працівники Держказначейства: В. Волчанська, Т. Кум, Т. Гвоздецька, С.В. Свірко.

Складання звітності здійснюється на підставі інструктивних матеріалів, які входять до нормативного поля підсумкового етапу бухгалтерського обліку. Установа чи організація має бути повністю забезпечена зазначеними інструкціями. Останні після їх надходження до бухгалтерської служби вивчаються головним бухгалтером і передаються для реєстрації відповідальній особі, яка фіксує в журналі факт її надходження із зазначенням дати надходження, реєстраційного номера і дати затвердження інструкції, а також посаду, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою інструкцію закріплено. При передачі інструкції відповідальній особі в журналі робиться відмітка - підпис про отримання [4]. Інструкції зі складання звітності містять загальні рекомендації щодо заповнення звітних форм

інструкції до кожної форми з пакета звітності. В інструкціях мають бути відображені особливості облікового процесу даної установи, детальні методичні рекомендації по отриманню необхідних показників звітних форм.

Казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів, а також їх розпорядників передбачає здійснення органами Держказначейства контролю за станом кредиторської заборгованості та зареєстрованими фінансовими зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів. На сьогоднішній день аналіз звітності, що подається до органів Держказначейства розпорядниками бюджетних коштів свідчить про недосконалість взаємозв'язку між механізмом обліку зобов'язань в органах Держказначейства та відображенням в бухгалтерському обліку бюджетних установ їх кредиторської заборгованості [4].

Причиною такої ситуації є невиконання бухгалтерськими службами бюджетних установ статті 9 п. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Цією статтею передбачається, що «Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення».

На сьогоднішній день на практиці продовжує існувати порядок, який діяв до набуття чинності вказаним Законом.

Так, наприклад, термін виплати заробітної плати в бюджетній установі передбачено Колективним договором 5 числа, наступного за звітним, місяця.

Бухгалтер бюджетної установи на підставі Табелю обліку робочого часу нараховує заробітну плату працівникам за фактично відпрацьований час (з 1 по 30 чи 31 число) та створює первинний документ (Розрахунково-платіжну відомість), як правило, 3-го або 4-го числа наступного місяця, але датою його

складання ставить останній день місяця, за який нараховується заробітна плата [2].

В бухгалтерському обліку бюджетної установи цей документ відображається (згідно з датою складання документу) в останній день місяця, за який нарахована заробітна плата, а в звітності - як кредиторська заборгованість, термін якої не настав.

Аналогічна ситуація і з відображенням в обліку бюджетної установи видатків на отримання послуг.

Так, підприємства -надавачі послуг (комунальних, зв'язку, охорони та інших) надають бюджетним установам за минулий місяць рахунки для оплати на початку наступного місяця (до 10 числа). Ці рахунки складаються ними та подаються бюджетній установі для оплати на початку наступного місяця, але знову ж таки датою складання цього документу вказується останній день попереднього місяця.

Бюджетна установа, отримавши цей рахунок, знову ж таки відображає його в своєму обліку в останній день попереднього місяця.

При такій ситуації, реєстрація та облік цих зобов'язань в органах Державного казначейства буде здійснено в тому місяці, в якому документ фактично з'явився на світ, або в тому, коли бюджетна установа надасть його до органу Держказначейства (але ніяк не в минулому місяці).

І тому при складанні звітності та проведенні її аналізу виникає справедливе питання: чому при наявності на рахунку бюджетної установи коштів за відповідним кодом бюджетної класифікації (що буває досить часто) та наявності кредиторської заборгованості не зареєстровані фінансові зобов'язання в органах Держказначейства та не здійснена їх оплата?

З метою приведення у відповідність взаємопов'язаних показників бухгалтерського обліку бюджетних установ та органів Держказначейства, необхідно в інструктивні документи внести доповнення, передбачивши такі моменти:

1. Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ первинних документів повинно відображатись в тому місяці, в якому складено первинний документ;
2. Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ первинних документів повинно здійснюватись після реєстрації зобов'язань в органах Держказначейства;
3. Реєстрація зобов'язань бюджетною установою повинна бути здійснена в органах Держказначейства на протязі трьох робочих днів після їх виникнення (після дати складання первинного документу) [2].
4. Провести уніфікацію Плану рахунків. Уніфікація планів рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, їх понятійного апарату є одним з напрямів удосконалення бухгалтерського обліку, його реформування із застосуванням міжнародних стандартів.

Нова концепція планів рахунків зорієнтована на перспективу розвитку бюджетних установ, вона дала б змогу прискорити процес впровадження ЕОМ у сферу обліку, скоротити пов'язані з цим витрати і підвищити ефективність. Слід також зазначити, що сучасні науковці пропонують досить ґрунтовні пропозиції щодо внесення змін до діючого Плану рахунків [3].

Також, ще однією проблемою бюджетних установ є невідповідність законодавчих актів. Так, відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи є неприбутковими організаціями і в їхньому обліку не повинно бути прибутків. Проте чинними нормативними документами щодо надання платних послуг установам освіти і культури надано право вносити до ціни платної послуги прибуток (рентабельність) за умови його використання виключно за чітко визначеними напрямами. Однак порядку відображення в бухгалтерському обліку таких операцій не регламентовано. Тому на нашу думку, слід також встановити обмеження щодо рівня рентабельності на освітні послуги, який фактично у деяких випадках перевищує 200% [3].

Висновки

Отже, під час роботи над курсовою роботою ми дізналися, що рахунки – це один із елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб групування і поточного відображення за певними ознаками наявності та руху засобів підприємства і їхніх джерел та господарських процесів. Рахунки прийнято відображати у вигляді двохсторонньої таблиці, ліву сторону якої, умовно, називають дебетом, а праву -кредитом .Рахунки бувають синтетичні і аналітичні.

Синтетичні рахунки - відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел і містять загальні показники у грошовій формі. А для детальної інформації по конкретні види засобів, їх джерел, а також господарських процесів, використовують аналітичні рахунки. Поточне узагальнення, що відбуваються у складі господарських засобів і їх джерел, здійснюють за допомогою оборотних відомостей.

Перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку та організація бухгалтерського обліку на підприємстві за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (ПСБО), розробленими на основі міжнародних стандартів, - це перехід на бухгалтерський облік і фінансову звітність, що відповідають ринковим умовам діяльності підприємств України. Цей перехід вимагає ґрунтовних, принципових змін в бухгалтерських записах здійснених господарських операцій та внесення значних змін до форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Враховуючи те, що підприємствам надано право самостійно вибирати форму бухгалтерського обліку в залежності від специфіки господарсько-фінансової діяльності, головні бухгалтери (бухгалтери) підприємств мають самостійно пристосувати вибрану форму бухгалтерського обліку до нових вимог, що впливають із застосування на підприємстві нового положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та новим Планом рахунків з урахуванням особливостей господарської діяльності кооперативних організаційні

підприємстві книжно-журнальної форми бухгалтерського обліку та Інструкції про її застосування в споживчій кооперації.

План рахунків надасть змогу здійснювати детальний і повний облік усіх банківських операцій, а також своєчасно надавати детальну, достовірну і змістовну інформацію керівництву банку, існуючим чи потенційним акціонерам і діловим партнерам, Національному банку України, податковим, статистичним відомствам та іншим користувачам.

Список використаної літератури

1. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку– К. : Інститут світової економіки та міжнародних відносин АН України, 1992.С. 235
Кузьмінський Ю.А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю.А. Кузьмінський, М.Є. Кочубей // Фінанси України – 2006. – №8. – С. 59-63;
2. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова Програми економічних реформ / Л. Литвиненко // Казна України – 2011. – №3. – С. 16-18.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. – Режим доступу : // rada.kiev.ua.
4. Мец, В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства [Текст] / В. О. Мец. – К. : КНЕУ, 1999.С. 37-39.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст] / пер. Зангл. ; за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000.С. 37-38.
6. Монден, Я. “Тойота”: Методи ефективного управління [Текст] /Я. Монден. – М. : Економіка, 1989.С. 29-31.
7. Моссаковський, В. Облік нематеріальних активів [Текст] / В.Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 817.
8. Нападовська, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000.С. 45-47.
9. Облік нематеріальних активів: Стандарт бухгалтерського обліку 28
10. Облік основних засобів та інших довгострокових активів [Електронний ресурс] : методичні рекомендації до киргизького СБО (КСБО)- 8. Затверджені наказом Міністерства фінансів Киргизької Республіки від 21.04.2000 № 125-п. – Режим доступу : www.adviser.kg.

11. Ольше, Н. Г. Оценка эффективности деятельности компании [Текст] : практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Н. Г. Ольше, Ж. Рой, М. Ветер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2004. С. 25-26.
12. Павлюк, І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. С. 19-24.
13. Павлюк, І. Бухгалтерський облік переоцінки нематеріальних активів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. № 8. – С. 22–27.
14. Палий, В. В. Консолидированная отчетность: учет операций, связанных слиянием предприятий / В. В. Палий. – М., 1995. С. 38-40.
15. Панченко, Є. Г. Стратегія розвитку міжнародного підприємництва та іноземних інвестицій в Україні [Текст] / Є. Г. Панченко, О. В. Гаврилюк.
16. Переверзев, Н. Связь бюджетирования и системы сбалансированных показателей [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.smartcat.ru.
17. Петрук, О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
18. Плотников, В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах [Текст] / В. С. Плотников, В. В. Шестакова ; под ред. д-ра экон. наук В. И. Барыленко. – М. : ИД ФБК-ПРЕС, 2004. С. 235-237.
19. Погрібна, О. П. Об'єкти і методи внутрішнього господарського контролю та їх критична оцінка [Текст] / О. П. Погрібна // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 39–43.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств” [Електронний ресурс] Затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 № 163 – Режим доступу : <http://liga.kiev.ua>.
21. Постанова КМУ від 16.01.2007р. №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки»

22. Розпорядження КМУ від 01.08.2013 №774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами» [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>. С.38-42.
23. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2005. - 380 с.
24. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України №34 від 16 січня 2007 р. С.57-59.
25. Сушко Н. Кроки на шляху реформування бухобліку в державному секторі / Н. Сушко // Баланс-Бюджет – 2011. – №33(340). – С. 23-29.
26. Яремко І.Й. Адаптація облікової системи умов сучасної економіки / І.Й. Яремко // Фінанси України – 2006. – №8. – С. 146-152.