

DOI: 10.33310/2521-120X-2019-12-1-91-97

УДК 657

Лідія ГУЦАЙЛЮК

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

e-mail: lidia.gutsailiuk@gmail.com

Людмила МІКРЮКОВА

*старший викладач кафедри обліку та оподаткування
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

e-mail: Mikrukova2018@gmail.com

АДАПТАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ДО ЗМІН ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті конкретизовані поняття «доходи» та «витрати» для суб'єктів державного сектору економіки, розглянуті різні підходи до їх трактування, ключові проблеми адаптації обліку доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів до змін, що відбулися з моменту впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Досліджені зміни методології обліку та відображення у фінансовій звітності доходів і витрат суб'єктів державного сектору, що відбулися з 01 січня 2017 року, пов'язані з цим проблемні аспекти облікового механізму, обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення обліку доходів і витрат в державному секторі.

Ключові слова: доходи, витрати, видатки, обмінні операції, необмінні операції, розпорядники бюджетних коштів.

В сучасних умовах функціонування суб'єктів державного сектору все більше уваги приділяється обліку доходів і витрат, особливо практикуючими бухгалтерами. Це зумовлено зміною підходів до визнання, оцінки, класифікації складових доходів і витрат, їх обліку та відображення в звітності у зв'язку з впровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, які передбачають ведення обліку за міжнародними стандартами. При цьому слід зазначити, що у суб'єктів державного сектору залишається ще ряд невирішених і дискусійних питань як в обліку в цілому, так і доходів та витрат зокрема.

Питання обліку доходів і витрат в державному секторі, удосконалення його обліку в сучасних умовах є предметом вивчення багатьох вітчизняних вчених, зокрема С. В. Свірко, М. Р. Лучко, Т. В. Гільорме, Т. В. Ларікової, Л. Г. Ловінської, О. О. Чечуліної, О. А. Цятковської та інших. Але не зважаючи на численні

дослідження проблем переходу обліку в державному секторі на національні стандарти, залишається недостатньо розкритою значна кількість питань, зокрема потребують уточнення поняття доходів, витрат, видатків, їх класифікації.

Метою статті є конкретизація економічних категорій «доходи», «витрати», висвітлення теоретико – практичних аспектів удосконалення обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору.

Бюджетні установи мають змогу займатися різними видами діяльності, як й інші суб'єкти господарювання. Але існує основна відмінність між ними: бюджетні установи функціонують не з метою отримання прибутку, а для досягнення показників, що затверджуються в кошторисах на бюджетний період. Як зазначено в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу

(за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників) [4].

Облік доходів суб'єктів державного сектору регламентується НП(С)БОДС 124 «Доходи» та Бюджетним кодексом. При цьому в зазначених нормативних документах мають місце відмінності у термінології та класифікації доходів.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 доходи суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

1. Доходи від обмінних операцій (господарських операцій з продажу/ придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань):

- бюджетне асигнування (повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження);
- доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;
- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;
- доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна);
- доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
- інші доходи від обмінних операцій.

2. Доходи від необмінних операцій (господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов):

- податкові надходження;
- неподаткові надходження (збори та платежі);
- трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
- надходження до державних цільових фондів;
- зобов'язання, що не підлягають погашенню [5].

Як зазначає Т. В. Гільорме, введення в дію НП(С)БОДС 124 «Доходи» привело до застосу-

вання нової термінології («доходи від обмінних операцій» «доходи від необмінних операцій»), розширення складу доходів державного сектору, визначення умов визнання кожного з цих видів доходів, розкриття оцінки доходів державного сектору; до цього всі ці питання не знаходили відображення у законодавчих актах для установ державного сектору [2].

В Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку доходів розпорядників бюджетних коштів передбачені наступні рахунки класу 7 «Доходи» (табл. 1) [4]:

Таблиця 1 – Рахунки бухгалтерського обліку доходів розпорядниками бюджетних коштів

70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
	7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
	7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	Доходи від продажу активів	
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
	7211	Дохід від реалізації активів
73	Фінансові доходи	
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
	7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	Інші доходи за обмінними операціями	
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями	
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7511	Доходи за необмінними операціями

У Бюджетному кодексі поняття доходів бюджетних установ не визначено, однак наведено склад надходжень грошових коштів бюджетних установ та їх класифікація [1]:

1. Доходи загального фонду.

2. Доходи спеціального фонду (власні надходження):

2.1. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством:

- плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;
- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;
- плата за оренду майна бюджетних установ;
- надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

2.2. Інші джерела власних надходжень бюджетних установ:

- благодійні внески, гранти та дарунки;
- кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
- кошти, що отримують вищі та професійно – технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти;
- кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки.

Зазначена класифікація доходів бюджетних установ застосовується для визначення джерел покриття витрат, що виникають у процесі їх господарської діяльності, а також для виокремлення доходів за видами діяльності та складання Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) та Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс) [4].

Основним плановим документом, який визначає склад доходів і видатків бюджетної

установи на визначений період, обсяг і напрями використання бюджетних коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень, є кошторис доходів і видатків, який складається та затверджується у розрізі кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ).

Кошторис бюджетних установ складається з загального та спеціального фондів. Загальний фонд кошторису містить у собі надходження із загального фонду бюджету і розподілення видатків, складене у співвідношенні з повною економічною класифікацією видатків для виконання установою своїх основних функцій.

Спеціальний фонд кошторису включає в себе надходження зі спеціального фонду бюджету і розподілення видатків, складене у співвідношенні з повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням організацією своїх основних функцій. Тобто, бюджетні установи повинні здійснювати облік надходження і використання отриманих асигнувань за джерелами надходжень грошових коштів.

Крім того, наказом МФУ від 08.09.2017 р. № 755 [3] були затверджені типові форми меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядок їх складання. При цьому кардинальні зміни в структурі Плану рахунків, типових схемах бухгалтерських проведення, форми звітності враховані не були, змінені тільки номери рахунків. Зазначеним наказом затверджені окремі меморіальні ордера для обліку надходження коштів загального та спеціального фондів: меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» та меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)».

Але в Плані рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору не

передбачені відповідні субрахунки. Тому з метою здійснення контролю за виконанням кошторису доходів та видатків розпорядниками бюджетних коштів доцільно відкрити субрахунки до рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки»:

2313.1 – Реєстраційний рахунок для обліку надходжень бюджетних асигнувань;

2313.2 – Реєстраційний рахунок для обліку надходжень грошових коштів за продукцію (роботи, послуги);

2313.3 – Реєстраційний рахунок для обліку грошових коштів за іншими обмінними операціями;

2313.4 – Реєстраційний рахунок для обліку надходження грошових коштів від необмінних операцій.

Це дозволить контролювати цільове використання надходжень грошових коштів розпорядниками бюджетних коштів, приймати оптимальні управлінські рішення щодо доходів та витрат.

Господарська діяльність суб'єктів державного сектору пов'язана з понесенням витрат та їх бухгалтерським обліком. Серед науковців до теперішнього часу відсутня єдина думка щодо розмежування та ідентифікації понять «видатки» та «витрати». Відповідно до Бюджетного кодексу України:

- видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;
- витрати бюджету – це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [1].

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» наведено наступне визначення витрат: витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [4]. Відповідно до специфіки діяльності суб'єктів державного сектору, витрати можна визначити як величина ресурсів, які використані у процесі господарської діяльності (виконання певних функцій держави, надання послуг та/або виробництво продукції) суб'єктом державного сектору.

Відповідно до НП(С)БОДС 135 витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

1. Витрати за обмінними операціями, які включають такі елементи витрат:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

2. Витрати за необмінними операціями:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо) [6].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку витрат розпорядників бюджетних коштів передбачені рахунки класу 8 «Витрати» (табл. 2) [7].

Наведена класифікація рахунків для обліку витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм та на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) дає змогу контролювати виконання кошторису доходів та витрат за кодами економічної класифікації видатків.

При цьому існують певні розбіжності в обліку безоплатно отриманих установою товарів, робіт, послуг та грошової благодійної допомоги, які визнані доходами від необмінних операцій, та витрати, пов'язані з цими надходженнями. У зв'язку з цим Цятковська О. А.

Таблиця 2 – Рахунки бухгалтерського обліку витрат розпорядниками бюджетних коштів

80	Витрати на виконання бюджетних програм	
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
		8011 Витрати на оплату праці
		8012 Відрахування на соціальні заходи
		8013 Матеріальні витрати
		8014 Амортизація
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
		8111 Витрати на оплату праці
		8112 Відрахування на соціальні заходи
		8113 Матеріальні витрати
		8114 Амортизація
		8115 Інші витрати
82	Витрати з продажу активів	
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів
		8211 Собівартість проданих активів
		8212 Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати	
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів
		8311 Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями	
	841	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
		8411 Інші доходи за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями	
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
		8511 Витрати за необмінними операціями

зазначає, що якщо зіставити в цій частині норми НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135, то виходить, що за рахунок доходів від необмінних операцій ми проводимо видатки за обмінними операціями, що є нелогічним. Крім того, відобразити проведені за рахунок благодійних надходжень витрати як видатки за необмінними операціями неможливо через відсутність у Плані рахунків субрахунків для витрат за необмінними операціями для розпо-

рядників бюджетних коштів. Тому для обліку видатків за рахунок благодійних надходжень доцільним буде використовувати субрахунки 8111 – 8115, призначені для відображення витрат за обмінними операціями. А доходи відображати за необмінними операціями на субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями». Такий вибір субрахунків витрат з наведенням причин слід зазначити в наказі про облікову політику [8].

Облік доходів і витрат ведеться накопиченням підсумків з початку бюджетного року і до його завершення на пасивних рахунках класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати» відповідно. В кінці року субрахунки цих класів рахунків закриваються на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду».

Але на даний час ще залишається невирішеним питання щодо відокремленого обліку фінансових результатів виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів, за рахунок бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Тому було б доцільним відкрити наступні субрахунки:

5511.1 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням;

5511.2 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511.3 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями;

5512.1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512.2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512.3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

Це дасть можливість аналізувати динаміку фінансових результатів виконання кошторисів за окремими джерелами надходження доходів та здійснення витрат, визначати суми дефіциту, виявляти причини його виникнення та приймати оптимальні управлінські

рішення щодо управління доходами та витратами розпорядниками бюджетних коштів.

Таким чином, в результаті здійснених змін законодавчої бази бухгалтерський облік бюджетних установ наблизився до загальноприйнятих принципів міжнародної практики. Однак на даний час залишаються невирішеними окремі питання, що зумовлені застосуванням нових нормативних актів. Це стосується і обліку доходів та витрат, які являються найбільш складних та відповідальних категорій в обліковому процесі бюджетних

установ. З метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації обліку доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів доцільно відкрити додаткові субрахунки для їх розмежування за бюджетними асигнуваннями, надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) та за іншими надходженнями.

Крім того, потребують подальшого вдосконалення форми меморіальних ордерів та карток аналітичного обліку для підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456 -VI, зі змінами. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua>.
2. Гільорме Т. В., Лен А. В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. Мукачівський державний університет. 2017. №10. С.722-729. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-10/17-stat-10/1143-gilorme-t-v-len-a-v>.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203, зі змінами URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
8. Цятковська О. Особливості обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. Випуск 3-4. 2017. С. 72-79. URL: <http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/321>.

References

1. The Budget Code of Ukraine dated 08.07.2010 № 2456 -VI, as amended. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua>.
2. Gilorme T. V., Len A. V. Organization of accounting of incomes of budget institutions in conditions of legislative changes. Mukachevo State University. 2017. No. 10. P.722-729. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-10/17-stat-10/1143-gilorme-t-v-len-a-v>.
3. The Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 8, 2017 No. 755 "On Approval of Typical Forms of Memorial Orders, Other Registration Registries of Public Sector Entities and the Procedure for Their Composition". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.
4. National Public Accounting Standards (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 28, 2009 No. 1541, as amended. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
5. National accounting (public accounting) standard in the public sector 124 "Revenues", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 24, 2010, No. 1629, as amended. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
6. National Standard (Public) Accounting in the Public Sector 135 "Expenses", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated May 18, 2012 No. 568, as amended. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
7. Plan of accounting accounts in the public sector, approved by the order of the MFU from 31.12.2013 № 1203, with changes URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
8. Tsyatkovskaya O. Features of accounting for incomes and expenditures by public sector entities in accordance with NP (C) BODS. Institute of accounting, control and analysis in the conditions of globalization. International scientific journal. Issue 3-4. 2017. p. 72-79. URL: <http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/321>.

Гуцайлук Л. О., Микрюкова Л.В. Адаптация учета затрат и доходов субъектов государственного сектора к изменениям действующего законодательства

В статье конкретизированы понятия «доходы» и «расходы» для субъектов государственного сектора экономики, рассмотрены различные подходы к их трактовке, ключевые проблемы адаптации учета доходов и расходов распорядителей бюджетных средств к изменениям, которые

произошли с момента внедрения Плана счетов бухгалтерского учета субъектов государственного сектора. Исследованы изменения методологии учета и отражения в финансовой отчетности доходов и расходов субъектов государственного сектора, которые произошли с 01 января 2017 года, связанные с этим проблемные аспекты учетного механизма, обоснованны предложения по усовершенствованию учета доходов и расходов в государственном секторе.

Ключевые слова: доходы, расходы, затраты, обменные операции, необменные операции, распорядители бюджетных средств.

Gutsaylyuk L., Mikryukova L. Adaptation of accounting of expenses and revenues of public sector entities to changes in the current legislation

The article specifies the concepts of "income" and "costs" for the entities of the state sector of the economy, considers different approaches to their interpretation, the key problems of adaptation of the accounting of incomes and expenditures of budget funds managers to the changes that have taken place since the introduction of the accounting plan of sub-public sector entities. Revenues of public sector entities are classified in the accounting for such groups: income from exchange operations and income from non-exchange transactions. The Budget Code does not define the concept of revenues of budget institutions, however, the composition of cash receipts from budget institutions and their classification are: general fund income, special fund revenues and other sources of own revenues of budget institutions. That is, budget institutions should keep records of the receipt and use of received appropriations by sources of cash inflows. In addition, the standard forms of memorial orders, other accounting registers of public sector entities and the procedure for their compilation were separately approved for accounting for the funds received from general and special funds. However, the Accounts plan for public sector entities does not provide for appropriate sub-accounts. Therefore, in order to control the implementation of the budget, budget administrators should open separate sub-accounts to account for cash receipts for their intended purpose. In addition, there is a need for further improvement of the form of memorial orders and analytical accounting cards for improving the efficiency of the organization of accounting. Expenses of public sector entities are classified in accounting by the following groups: costs for exchange transactions and expenses for non-exchange transactions. Classification of accounts for the account of expenditures of budget administrators, shown in the Account Plan, allows you to control the implementation of estimates by codes of economic classification of costs. Thus, as a result of the changes in the legislative framework, accounting of budgetary institutions has come close to the generally accepted principles of international practice. However, some issues remain unresolved at the present time due to the application of new regulations. This also applies to income and expense accounting, which are the most complex and responsible categories in the accounting process of budget institutions.

Key words: incomes, expenses, exchange transactions, unchangeable operations, spending units.

Стаття надійшла до редколегії 25.04.2019