

М.М. НАШКЕРСЬКА**Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна***Н.О. МИКИТЮК*****Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна***В.Я. ОЛІХОВСЬКИЙ******Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна*

Методологічні аспекти аналізу власного капіталу бюджетної установи

Реформування державного сектору економіки країни полягає у роздержавленні бюджетних установ чи комерціалізації окремих послуг, які вони надають. Для прийняття ефективного рішення щодо реформування установи необхідна неупереджена інформація про її фінансове становище, рівень фінансового забезпечення. В процесі оцінювання фінансового стану бюджетної установи важлива роль належить аналізу власного капіталу. Метою статті є розробка методологічних положень і практичних рекомендацій проведення аналізу власного капіталу бюджетної установи. Встановлено, що визначальний вплив на формування обсягів власного капіталу мають дві статті – внесений капітал і фінансовий результат виконання кошторису. Запропоновано проводити структурно-динамічний аналіз власного капіталу з виявленням тенденцій зміни його обсягів загалом і окремо за кожною складовою. На основі індикаторів структурно-динамічного аналізу запропоновано виокремити такі типи фінансового забезпечення установи: добрий, задовільний і незадовільний. Добрий стан фінансового забезпечення формується за умов збільшення обсягів внесеного капіталу, та перевищення доходів над витратами в рамках спеціального фонду; задовільний – зростання обсягів вкладеного капіталу і фінансовий результат виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами в повному обсязі; незадовільний – зменшення обсягів вкладеного капіталу та недовиконання кошторису в частині наповнення спеціального фонду. Параметричний аналіз власного капіталу передбачає оцінку таких груп показників: до першої групи належать показники співвідношення власного капіталу і надходжень (за загальним і спеціальним фондами), власного капіталу і капітальних видатків (за загальним і спеціальним фондами); до другої групи – показники, що відображають співвідношення різних видів капіталу і характеризують фінансову незалежність установи від зовнішніх джерел фінансування; третю групу формують показники співвідношення власного капіталу і його складових.

Ключові слова: бюджетна установа, власний капітал, фінансове забезпечення, вкладений капітал, фінансовий результат виконання кошторису.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2\(88\)-125-130](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2(88)-125-130)

M.M. NASHKERSKA*“Lviv Polytechnic” National University, Lviv, Ukraine***N.O. MYKYTYUK***“Lviv Polytechnic” National University, Lviv, Ukraine***V.Ya. OLIKHOVSKYI***“Lviv Polytechnic” National University, Lviv, Ukraine*

Methodological Aspects of the Budgetary Institution's Equity Analysis

Reform the public sector of the Ukrainian economy involves the denationalization of budgetary institutions and the commercialization of their services. To make an effective decision on reforming an institution, the impartial information

* **Нашкерська Марія Миколаївна**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук, доцент.

** **Микитюк Наталія Олегівна**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук, доцент.

*** **Оліховський Володимир Ярославович**, асистент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук.

about its financial position, the level of financial support is required. In the process of assessing the financial state of a budgetary institution, an important role belongs to the analysis of equity. The purpose of the article is to develop methodological positions and practical recommendations for conducting budgetary institution equity analysis. It was established that the decisive impact on the formation of the equity capacity have such as statements as the paid-in capital and the financial result of the estimate execution. The expediency of carrying out the structural and dynamic analysis of equity with the detection of change tendencies of its volumes in general and separately for each component was proved. On the basis of structural and dynamic analysis it was proposed to distinguish the following types of financial support of the budgetary institution: good, satisfactory and unsatisfactory. Good status of financial support is formed by the increase in the amount of paid-in capital and the excess of income over expenditures within the special fund; the satisfactory status involves the growth in the amount of invested capital and the financial result of the implementation of the budget for general and special funds in full; the unsatisfactory status is the decrease in the amount of invested capital and underperformance in terms of filling the special fund. Parametric equity analysis involves the following groups of indicators: the first group includes indicators of the ratio of equity and income (general and special funds), equity and capital expenditures (general and special funds); to the second group includes the indicators that reflect the ratio of different types of capital and characterize the financial independence of the institution from external sources of financing; the third group includes the indicators of the ratio of equity and its components.

Keywords: budgetary institution, equity, financial security, financial support, financial result of budgeting.

Постановка проблеми. В сучасних економічних реаліях нашої країни бюджетні установи (надалі – БУ), які створені державними органами і через які держава виконує свої функції, дедалі частіше стають суб'єктами ринкових відносин. З метою економії коштів, використовуючи досвід провідних успішних країн (Німеччина, Велика Британія, США), реформування окремих державних секторів економіки полягає у роздержавленні бюджетних установ чи комерціалізації окремих послуг, які вони надають. Для ефективного впровадження реформ та оцінювання ефективності діяльності бюджетної установи необхідна достовірна та комплексна інформація про їх фінансове становище. Важливу роль при цьому відіграє аналіз власного капіталу бюджетної установи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та аналізу власного капіталу підприємства розглянуто у працях багатьох вітчизняних науковців. Так, проблеми обліку власного капіталу досліджували Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, М.С. Пушкар, О.О. Канцуров, Я.В. Соколов, В.В. Сопко. Різноманітним аспектам аналізу та управління власним капіталом присвячені публікації таких вчених як О. Бланк, М.Д. Білик, А.М. Поддєрьогін, О.О. Терещенко, Г.Г. Кірейцев, В.П. Савчук, О.С. Редькін, Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньова.

Теоретико-методичні засади обліку власного капіталу бюджетної установи були предметом дослідження П.Й. Атамаса, О.В. Адамик, Ю.А. Вериги, В.І. Лемішовського, Р.Т. Джоги, Н.Г. Мельник, Л.М. Сінельник, С.В. Свірко, Є.Ю. Шари. Методичні аспекти аналізу фінансового стану бюджетної установи, в тому числі аналізу власного капіталу, розкрили у своїх працях М.А. Болюх, А.П. Заросило, І.В. Бугаєнко, С.О. Левицька.

Однак праці, що стосуються проблематики методологічного забезпечення аналізу власного капіталу бюджетної установи, наразі відсутні.

Метою дослідження є розробка методологічних положень і практичних рекомендацій для проведення аналізу власного капіталу бюджетних установ.

Методологія дослідження. У статті використано такі методи наукового пізнання: аналіз – для дослідження складових власного капіталу бюджетної установи; синтез – для встановлення сутності власного капіталу та визначення напрямів його дослідження; порівняння – для встановлення відмінностей між власним капіталом бюджетної установи і підприємства та виокремлення рівня фінансового забезпечення; абстрактно-логічний метод – для визначення послідовності проведення аналізу власного капіталу.

Виклад основних результатів дослідження. Поняття «власний капітал» є важливою економічною категорією і об'єктом дослідження науковців. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [1], тобто частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Для підприємств власний капітал є довгостроковим джерелом фінансування майна, основою фінансової незалежності, від його обсягу залежить рівень фінансової ризику та платоспроможності. Одним з основних критеріїв якості та успішності діяльності підприємства є зростання показників рентабельності власного капіталу та збільшення обсягів власного капіталу в результаті генерування нерозподіленого прибутку. Загалом діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку, в той час як діяльність бюджетних установ – на надання безоплатних послуг населенню. Принципово іншими є мета і результати діяльності підприємства комерційного сектору економіки й бюджетної установи, а це визначає економічну сутність, а відповідно і методику оцінювання та аналізу власного капіталу.

Згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» зазначено, що «власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань» [2]. Визначення терміну «власний капітал» у НП(С)БО 1 і НП(С)БОДС 101 за формою схожі, проте за змістом суттєво різняться. Ця відмінність пов'язана з цілями і принципами роботи бізнес структур і бюджетних

установ. Так, якщо діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку, то бюджетна установа є неприбутковою за своїм статусом і її ціллю є надання населенню нематеріальних послуг. Через діяльність бюджетних установ держава виконує свої функції і покриває усі витрати пов'язані з їх функціонуванням.

Якщо власний капітал підприємства, в основному, формується пайовими внесками власників, тобто статутним капіталом, сформованим під час створення підприємства, і нерозподіленим прибутком, згенерованим в процесі діяльності, то власний капітал бюджетної установи формується за рахунок внесків засновників (якими є органи державної влади, місцевого самоврядування чи бюджетні установи вищої ланки), що передані установі на безповоротній основі, та фінансових результатів виконання кошторису за загальним і спеціальними фондами. Таким чином, погоджуємося з думкою О.В. Адамик, що капітал бюджетної установи не є її власністю, а надається у користування для виконання суб'єктом покладених на нього функціональних обов'язків. Фінансовий результат, що при цьому утворюється, не є показником ефективності діяльності (як наприклад у комерційних організаціях), а є індикатором ефективності освоєння отриманого фінансування [3].

Завдання аналізу капіталу бюджетної установи полягають у:

- дослідженні обсягів і складових капіталу;
- встановленні джерел фінансування установи;
- з'ясуванні факторів, які впливають на зміну обсягів капіталу;
- оцінюванні фінансової стійкості установи.

Для реалізації сформульованих завдань доцільно застосовувати структурно-динамічний, параметричний та факторний аналіз.

Проведення структурно-динамічного аналізу полягає в оцінюванні змін обсягів і структури складових власного капіталу. Проведення цього виду аналізу допоможе встановити причини збільшення чи зменшення загальної суми власного капіталу, рівень освоєння коштів тощо. Інформаційною базою аналізу є фінансова звітність (зокрема, форми 1-дс «Баланс», 4-дс «Звіт про власний капітал», бюджетна звітність, первинні документи.

Структурно-динамічний аналіз власного капіталу слід проводити не менше, ніж за 3-5 останні звітні періоди.

Здійснюючи структурно-динамічний аналіз складових власного капіталу необхідно з'ясувати змістове наповнення кожної з них. Адже сутність власного капіталу бюджетної установи проявляється через його структурні складові:

- внесений капітал;
- капітал у дооцінках;
- фінансовий результат;
- капітал у підприємствах;
- резерви;
- цільове фінансування.

У статті «Внесений капітал» відображається капітал розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформований рішеннями органів влади. Внесений капітал складає сальдо

рахунку «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів», на якому обліковується формування капіталу розпорядників бюджетних коштів. Збільшення капіталу (за кредитом) відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу (за дебетом) відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал [4]. Таким чином, внесений капітал бюджетної установи формують кошти органів управління вкладені у необоротні активи, які забезпечують її функціонування.

Складова власного капіталу – «Капітал у дооцінках» є сумою сальдо субрахунків «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» і «Дооцінка (уцінка) інших активів». За цією статтею власний капітал установи може збільшуватися (чи зменшуватися) в результаті проведення дооцінки (чи уцінки) матеріальних, нематеріальних чи фінансових активів, що склався на кінець звітного періоду. Ця стаття, зазвичай не має визначального впливу на обсяг власного капіталу установи.

У статті «Фінансовий результат» відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядником бюджетних коштів (органи Казначейства відображають результат виконання державного або місцевих бюджетів) [5].

Кількісно фінансовий результат установи визначається як сума сальдо субрахунків «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (обліковується фінансовий результат виконання кошторису за звітний період розпорядниками бюджетних коштів) і «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (обліковується фінансовий результат виконання кошторису за попередні періоди розпорядниками бюджетних коштів). Сальдо рахунку «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» формується в результаті закриття сум: по дебету – рахунків обліку витрат, а по кредиту – рахунків обліку доходів за загальним і спеціальним фондами (останні відображаються на субрахунках нижчого порядку). В кінці періоду сальдо рахунку 5511 (дебетове чи кредитове) переноситься на рахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» і відображається у складі власного капіталу установи [6, 7].

Відповідно, якщо на субрахунку рахунку «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» наявне дебетове сальдо, то це свідчить про недостатність фінансування за загальним фондом або (і) недовиконання в частині надходжень за спеціальним фондом. За таких обставин фінансовим результатом буде дефіцит.

Якщо на зазначених субрахунках кредитове сальдо – це свідчить про надлишок

(недовикористання) отриманих коштів над здійсненими витратами за загальним чи спеціальним фондами. Стосовно спеціального фонду, то перевищення доходів над витратами може свідчити про позитивні результати діяльності установи (в частині збільшення доходів від надання послуг на платній основі чи інших надходжень, ніж було заплановано у кошторисі). В той час, як недовикористання чи не освоєння коштів загального фонду може сформуватися в результаті як неефективної роботи менеджменту установи, так і внаслідок запізненого надходження коштів (а відповідно – недостатньо часу, щоб провести тендери, тобто дотриматися передбаченої законодавством процедури). Невикористані кошти загального фонду повертаються до бюджету відповідного рівня (державного чи комунального) і, як наслідок, у наступному бюджетному періоді фінансування за загальним фондом може бути зменшене на суму невикористаних коштів [6].

Кредитове сальдо на субрахунках рахунків «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» і «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» за загальним (спеціальним) фондами може скластися і за умови, що установа в кінці звітного періоду придбала активи (матеріальні цінності), але «не витратила на витатки установи», або за наявності дебіторської заборгованості, яка виникла в результаті здійсненої передоплати [8].

Таким чином, недостатність чи надлишок коштів за загальним фондом не є позитивним результатом, оскільки асигнування загального фонду бюджетної установи призначені «для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків» [3], отже мають бути використані у повному обсязі. Проте у звітності відсутня інформація щодо формування фінансового результату окремо за спеціальним і загальним фондами. У формі 1-дс і 4-дс фінансовий результат виконання кошторису відображається сумарним показником за загальним і спеціальним фондами, а це створює труднощі в здійсненні аналітичної роботи. Для всебічного аналізу формування фінансового результату необхідно користуватися даними рахунків «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» і «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

У статті «Капітал у підприємствах» відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів [4]. Проте далеко не усі бюджетні устами здійснюють інвестиції в інші підприємства. Для більшості розпорядників бюджетних коштів ця стаття формування власного капіталу неактуальна.

Аналогічно, лише окремі бюджетні організації у складі власного капіталу відображають резервний капітал, який формується державними цільовими фондами.

У статті «Цільове фінансування» відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення

заходів цільового характеру [5]. Надходження коштів, які мають цільове призначення, а саме придбання необоротних активів, здійснення фінансових інвестицій, будівництва, реставрації, реконструкції, модернізації, поповнення чи створення державних резервів обліковуються у кредиті рахунку «Цільове фінансування»; по дебету – відображається зменшення (використання) коштів на реалізацію цільових заходів, які поповнять суму внесеного капіталу після оприбуткування необоротних активів, проведених робіт, тощо. Відповідно, якщо установа в повному обсязі використала кошти, то залишок на кінець періоду буде нульовим, а якщо ж ні – то кредитовим [7].

Таким чином, обсяг власного капіталу є сумою вкладеного капіталу (вкладень у необоротні активи); дооцінки (чи уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів; фінансового результату виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами та залишку коштів цільового фінансування.

Як зазначають А. Дідик і В. Лемішовський власним капіталом є «власні джерела утворення господарських засобів, які забезпечують безперервну діяльність бюджетної установи» [8]. Нарощення обсягів власного капіталу є однією з умов забезпечення виконання бюджетною установою функцій делегованих їй державою чи місцевими органами влади.

Проведення структурно-динамічного аналізу полягає у визначенні абсолютного та відносного (темів приросту) відхилення обсягів власного капіталу загалом і кожної складової зокрема та виявленні структурних зрушень у досліджуваному періоді. На основі здійсненого структурно-динамічного аналізу власного капіталу – оцінюючи темпи зростання (зменшення) вкладеного капіталу та фінансовий результат виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами – можна виокремити такі типи фінансового забезпечення установи:

1) добрий стан фінансового забезпечення складається за таких умов:

– темпи приросту вкладеного капіталу (ТВкК) > 0
– обсяг вкладеного капіталу має зростаючу тенденцію;

– фінансовий результат виконання кошторису за загальним фондом (ФРзф) = 0. Це свідчить про повне виконання кошторису загального фонду;

– фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом (ФРсф) > 0, – обсяг фінансового забезпечення є додатним, в результаті понадпланового збільшення надходжень до спеціального фонду. Тобто надходження перевищують витрати.

Таким чином, добрий стан фінансового забезпечення складається за умови, що збільшується обсяг внесеного капіталу, тобто вкладень у необоротні активи і надходження до спецфонду (власні надходження установи зростають вищими темпами, ніж заплановано) перевищують здійснені витрати;

2) задовільний стан фінансового забезпечення формується за умови, що: ТВкК > 0; ФРзф = 0 і ФРсф = 0.

Задовільний фінансовий стан формується за умови зростання обсягів вкладеного капіталу і фінансовий результат виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами виконано (тобто отримані доходи компенсували понесені витрати).

3) Незадовільний стан фінансового забезпечення складається за умов, що: $TВкК \leq 0$; $ФРзф \leq 0$; $ФРсф < 0$.

Ознаками незадовільного фінансового стану є скорочення обсягів вкладеного капіталу та недовиконання кошторису (зменшення доходів, нижче запланованого рівня) за спеціальним фондом.

Проте, для проведення дослідження і встановлення типу фінансового забезпечення установи окрім фінансової звітності необхідно використовувати інформацію субрахунків рахунків «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» і «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» окремо за загальним і спеціальними фондами. Результати аналізу доцільно використовувати при формуванні бюджету установи на наступні фінансові періоди.

Структурно-динамічний аналіз власного капіталу доповнюється параметричним, який полягає в розрахунку показників, у яких співставляється обсяг власного капіталу і його складових, надходжень загального і спеціального фондів.

Для аналізу фінансової стабільності бюджетної установи, на нашу думку, доцільно застосовувати декілька груп показників. До першої групи належать показники співвідношення обсягів власного капіталу з надходженнями та капітальними видатками, а саме:

– відношення власного капіталу (ВК) до обсягу надходжень загального фонду (ЗФн). Одночасно розраховується відношення власного капіталу до надходжень спеціального фонду. Запропоновані показники відображають частку власного капіталу в обсязі надходжень загального та спеціального фондів. Позитивною буде тенденція до зростання показника, оскільки засвідчуватиме збільшення капіталу, що є гарантією діяльності установи. Нормативним буде таке значення співвідношення, за якого діяльність установи була найефективнішою. Для різних установ нормативне значення різне і залежить від її галузевої специфіки.

– відношення капітальних видатків (КВ) окремо за загальним і спеціальним фондами до власного капіталу (ВК). Інформаційно-змістове навантаження запропонованих показників полягає у відображенні частки капітальних витрат в сумі власного капіталу. Адже саме в процесі здійснення капітальних видатків формується (поповнюється) власний капітал бюджетної установи. Розрахунок цих показників окремо за кожним фондом дасть можливість зробити висновки за які кошти (державні чи власні) формується власний капітал установи. Позитивною буде зростаюча тенденція показників.

Друга група показників, що базується на співвідношенні різних видів капіталу, характеризує фінансову незалежність установи від зовнішніх джерел фінансування, а отже, і рівень розрахунково-платіжної дисципліни.

Показник фінансової незалежності (автономії фінансування) розраховується як відношення суми власного капіталу до валюти балансу установи. Нормативного значення цього показника немає. Як правило, у бюджетних установах показник автономії фінансування є високим (понад 70%). Відтак важливо відстежувати динаміку цього показника.

Коефіцієнт фінансової стабільності, розраховується як відношення суми власних коштів до позикових.

Показник залежності установи від довгострокових зобов'язань розраховується як відношення суми довгострокових зобов'язань до власного капіталу. Як правило, не усі бюджетні установи мають довгострокові зобов'язання у структурі пасиву. Через те, цей показник є актуальним не для усіх установ і залежить від галузевої їх приналежності й ієрархічного рівня.

Третю групу параметричного аналізу формують показники, що будуються на співвідношенні між окремими видами власного капіталу. Ці показники відображають внутрішньоструктурні залежності.

Показник відношення вкладеного капіталу (Квлад) до власного капіталу відображає частку вкладеного капіталу в загальному обсязі власного капіталу. Позитивним є зростання показника.

Показник відношення фінансового результату виконання кошторису до власного капіталу відображає питому вагу сформованого фінансового результату у сумі власного капіталу установи. Для кожної установи важливо аналізувати тенденцію цього показника з встановлення причин зміни.

На нашу думку, також доцільно співставляти обсяг вкладеного капіталу і фінансового результату виконання кошторису.

Параметричний аналіз доповнюється факторним, що дозволяє встановити, які фактори мали визначальний вплив на результативні показники у досліджуваному періоді.

Висновки. Аналіз власного капіталу є складовою аналізу фінансового стану бюджетної установи. Встановлено, що на формування і збільшення обсягів власного капіталу визначальний вплив мають внесений капітал і фінансовий результат виконання кошторису.

На основі структурно-динамічного аналізу власного капіталу (оцінка темпів зростання (зменшення) вкладеного капіталу та фінансового результату виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами) запропоновано виокремити такі типи фінансового забезпечення установи: добрий, задовільний і незадовільний.

Добрий стан фінансового забезпечення формується за умов збільшення обсягів внесеного капіталу та перевищення доходів над витратами в рамках спеціального фонду. Умовами задовільного фінансового стану є: зростання обсягів вкладеного капіталу і фінансовий результат виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами в повному обсязі (тобто отримані доходи компенсували понесені витрати).

Ознаками незадовільного фінансового стану є скорочення обсягів вкладеного капіталу та

недовиконання кошторису (зменшення доходів, нижче запланованого рівня) за спеціальним фондом.

Параметричний аналіз власного капіталу оцінюється за допомогою таких груп показників: до першої групи належать показники співвідношення власного капіталу і надходжень (за загальним і спеціальним фондами) власного капіталу і капітальних видатків (за загальним і спеціальним фондами); до другої групи – показники, що відображають співвідношення різних видів капіталу і характеризують фінансову незалежність установи від зовнішніх джерел фінансування; третю групу формують показники співвідношення власного капіталу і його складових.

Запропонована методика оцінювання та аналізу власного капіталу формує всебічну інформаційну базу для розуміння тенденцій стану фінансового забезпечення і фінансової незалежності бюджетних установ. Результати аналізу доцільно застосовувати у бюджетному процесі наступних періодів.

4 Список використаних джерел

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Редакція від 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-131> (дата звернення: 04.02.2020).

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (Форми № 1-дс, 2-дс, 3-дс, 4-дс): Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. Редакція від 24.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення: 04.02.2020).

3. Адамик О. В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналіз*. 2012. Вип. 2(23). С. 413-422.

4. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. Редакція від 06.07.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24> (дата звернення: 04.02.2020).

5. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307. Редакція від 14.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення: 04.02.2020).

6. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / за ред. Леня В. С. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.

7. Шпаргалка зі складання фінансової та бюджетної звітності у 2018 році (частина 2). *Бюджетна бухгалтерія*, березень, 2018. № 12. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/march/issue-12/article-35201.html>

8. Дідик А. М., Лемішовський В. І. Бюджетні установи: облік та оподаткування, кадри та зарплата, звітність: Навч. посібн. Львів: ТзОВ «АФ «Західна аудиторська група», 2018. 1200 с.

9. Шевчук В. О., Бондарук Т. Г., Мельничук Н. Ю. Механізм управління бюджетними ресурсами: проблеми та перспективи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2016. № 3(73). С. 111–114.

4 References

1. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (07.02.2013). Pro zatverdzhennia Natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" [National Accounting Standard 1 "General requirements to the financial reporting"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-131>

2. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (28.12.2009). Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti» (Formy # 1-ds, 2-ds, 3-ds, 4-ds) [National Public Sector Accounting Standard 101 "Presentation of Financial Statements" (Forms № 1-ds, 2-ds, 3-ds, 4-ds)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

3. Adamyk, O. V. (2012). Vlasnyi kapital biudzhetykh ustanov u protsesakh unifikatsii vitchyznianskykh oblikovykh system derzhavnogo sektora ekonomiky do svitovykh standartiv [Equity of budgetary institutions in the process of unification of domestic accounting systems of the public sector of the economy to world standards]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analiz*, 2(23), 413-422.

4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (29.12.2015). Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Procedure for application of the Chart of Accounts in the public sector]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (28.02.2017). Pro zatverdzhennia Poriadku zapovnennia form finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori ta Zmin do Natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannia finansovoi zvitnosti" [On Approval of the Procedure for Completing Financial Reporting Forms in the Public Sector and Amendments to the National Public Sector Accounting Standard 101 "Submission of Financial Statements"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

6. Len, V. S. (ed.) (2016). *Oblik u biudzhetykh ustanovakh* [Accounting in budgetary institutions]. Chernihiv: Desna Polihraf.

7. Shparhalka zi skladannia finansovoi ta biudzhetnoi zvitnosti u 2018 rotsi (chastyna 2) [Cheat sheet for financial and budget reporting in 2018 (part 2)]. (2018). *Biudzhetna bukhhalteria*, (12). Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/march/issue-12/article-35201.html>

8. Didyk, A. M., Lemishovskiy, V. I. (2018). *Biudzhetni ustanovy: oblik ta opodatkovannia, kadry ta zarplata, zvitnist* [Budgetary institutions: accounting and taxation, personnel and salary, reporting]. Lviv: TzOV "AF Zakhidna audytorska hrupa".

9. Shevchuk, V. O., Bondaruk, T. H., Melnychuk, N. Yu. (2016). *Mekhanizm upravlinnia biudzhetynymi resursamy: problemy ta perspektyvy udoskonalennia* [Mechanism of Budgetary Resources Management: Problems and Prospects of Improvement]. *Oblik i finansy*, 3(73), 111–114.