

DOI: 10.5281/zenodo.3878531

UDC: 657.22:336.13

JEL: H52, H83, M41, M48

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

PROBLEM ISSUES OF COSTS ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR AND DIRECTIONS OF THEIR SOLUTION

Liliia P. Korytnyk, PhD (Economics), Senior Researcher
Financial Research Institute, SESE the "Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine
ORCID: 0000-0002-7241-9324
Email: korytnykl@ukr.net

Received 03.12.2019

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [1] передбачено підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів. Такий підхід зумовлює необхідність модернізації аналітичного рівня даних бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів та забезпечення встановлення їх взаємозв'язку з потребами управління та цілями розвитку. Вочевидь, облік повинен відображати не тільки результати фінансово-господарської діяльності попередніх періодів, а й продукувати перспективну інформацію для потреб всіх рівнів управління державними фінансами з метою впровадження середньострокового бюджетного планування та програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Реалізація зазначених завдань потребує впровадження управлінського обліку як універсальної обліково-інформаційної системи, яка забезпечить релевантну інтерпретацію даних діяльності для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень і забезпечить зв'язок облікового процесу з процесом управління. При цьому ключова роль відводиться правильній побудові системи управлінського обліку та забезпеченню якісної технології його функціонування для формування ефективної системи планування, обліку, контролю та аналізу, оптимізації витрат і доходів, оцінки якості використання ресурсів та успішної реалізації управлінських рішень.

В умовах ринкової конкуренції та перманентного дефіциту фінансових ресурсів особливе значення управлінського обліку полягає в забезпеченні топ-менеджерів релевантною обліково-аналітичною інформацією про обсяг,

Коритник Л.П. Проблемні питання обліку витрат в державному секторі та напрями їх вирішення . Оглядова стаття/

В статті проаналізовано нормативно-правове поле з обліку витрат в державному секторі, в результаті чого виявлено методологічні і методичні неузгодженості в даному питанні. Сформовано ключові напрями гармонізації методичного забезпечення обліку витрат з концептуальними засадами НП(С)БОДС 135 «Витрати» для забезпечення автентичності показника собівартості. Доведено, що на сучасному етапі регламентації бухгалтерського обліку, формування показника собівартості може відбуватися лише в системі управлінського обліку. Запропоновані в роботі напрями удосконалення методики обліку витрат сприятимуть уніфікації технології обліку витрат і калькулювання собівартості, забезпечать поглиблення інформативності даних обліку і звітності для потреб управління та підвищення ефективності використання бюджетних коштів в державному секторі.

Ключові слова: витрати, державний сектор, собівартість, суб'єкти державного сектора, управлінський облік.

Korytnyk L. P. Problem issues of costs accounting in the public sector and directions of their solution. Review article.

The article analyzes the legal field for accounting for costs in the public sector, as a result of which are identified methodological inconsistencies in this issue. The key directions of harmonization of the methodological support of cost accounting with the conceptual principles of NR(G)PSA 135 "Costs" are formed to ensure the authenticity of the cost price. It is proved that at the current stage of accounting regulation, the formation of a cost price can occur only in the management accounting system. The directions proposed to improve the methodology of cost accounting will contribute to the unification of cost accounting technology and calculating cost price, provide a deeper informative of accounting and reporting data for management needs and improve the efficiency of use of budget funds in the public sector.

Keywords: costs, public sector, cost price, public sector entities, management accounting.

склад та структуру понесених витрат суб'єктів державного сектора, напрями їх оптимізації та раціоналізації з метою формування економічно обґрунтованого показника собівартості продукції, робіт, послуг.

Посилюється роль і значення управлінського обліку витрат у забезпеченні формування автентичності показника собівартості державних послуг з введенням в дію національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [2] (далі – НП(С)БОДС 135 «Витрати»). Це зумовлено зміною філософії та перебудовою технології обліку витрат і орієнтацією на цільове призначення та структуру витрат. Вочевидь, актуальним завданням сьогодення є дослідження технології обліку витрат суб'єктів державного сектора та формування конститутивних засад інтеграції норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» з методичними положеннями організації та методики ведення управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання організації та методики управлінського обліку витрат досліджували такі науковці як Левицька С.О., Сич Д.М. [3], Ловінська Л.Г. [4], Свірко С.В. [5], Хорунжак Н.М. [6], Черкашина Т.В. [7], Атріл П., Маклані Е. (Peter Atrill & Eddie McLaney, 2011) [8], Хомгрєн Ч.Т., Фостер Дж. (С. Т. Horngren & G. Foster, 2012) [9], які зробили вагомий вклад в розвиток методології обліку витрат та розбудову організації і методики управлінського обліку в бюджетних установах.

Однак слід зазначити, що питання методології та технології управлінського обліку витрат суб'єктів державного сектора в контексті їх гармонізації з ключовими засадами НП(С)БОДС 135 «Витрати» та інформаційними потребами управління не отримали належного розвитку та практичного застосування, що визначає перспективи подальших наукових досліджень з даної проблематики.

Метою статті є дослідження нормативно-правового поля з обліку витрат в державному секторі та удосконалення методики обліку витрат суб'єктів державного сектору шляхом інтеграції з нормами НП(С)БОДС 135 «Витрати» для забезпечення автентичності показника собівартості та гармонізації методичного забезпечення з даного питання.

Виклад основного матеріалу дослідження

Питання методології управлінського обліку, методичних положень з організації та методики його проведення не регламентовано законодавчими актами та належить до компетенції керівника і головного бухгалтера. Зумовлено це нормативно-правовим трактуванням управлінського обліку як внутрішньогосподарського. Однак, з метою уніфікації концептуальних засад організації та

впровадження управлінського обліку і формування єдиного підходу до порядку його ведення, головному розпоряднику бюджетних коштів доцільно було б забезпечити методологічне керівництво управлінського обліку в частині розроблення галузевих методичних рекомендацій з управлінського обліку, які б врахували особливості діяльності відомчих установ та організацій і цілі розвитку відповідної галузі. На жаль, в умовах відсутності нормативно-правової регламентації питання впровадження управлінського обліку, його організації та методики ведення визначається потребою суб'єкта державного сектора в забезпеченні рівні управління необхідною кількістю якісної обліково-аналітичної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень з метою досягнення поставлених результатів фінансово-господарської діяльності.

Оскільки методичні засади ведення управлінського обліку ґрунтуються на технології фінансового обліку, то одним із визначальних питань ефективного впровадження управлінського обліку в сферу діяльності суб'єктів державного сектора є побудова синтетичного та аналітичного обліку з урахуванням норм діючого законодавства та деталізацією інформації для потреб управління.

Найбільш поширеним серед пропозицій науковців способом забезпечення обліково-аналітичною інформацією вимоги менеджменту являється відкриття аналітичних субрахунків обліку господарських операцій для кожного підрозділу. Проте такий підхід не враховує структуру і специфіку діяльності суб'єктів державного сектора зокрема в сферах освіти, науки, медицини, зокрема кількість структурних підрозділів наукового, управлінського та господарського спрямування, що зумовить наявність надзвичайно розгалуженої мережі субрахунків з різними підсистемами аналітичних даних. Це суттєво ускладнює процес опрацювання (відображення господарських операцій на субрахунках) та узагальнення даних при підготовці поточної інформації, побудові аналітичних звітів, з метою аналізу та контролю, формування управлінської, фінансової та бюджетної звітності.

При побудові системи управлінського обліку витрат, необхідно враховувати вимоги НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2], який передбачає класифікацію витрат на прямі і загальновиборнічі та визначає механізм їх впливу на собівартість продукції, робіт, послуг (табл. 1).

На жаль, чинний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [10] (далі – План рахунків БОДС) не враховує норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2] в частині запровадження рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з обліку витрат, які:

Таблиця 1. Класифікація витрат згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» та їх вплив на структуру собівартості.

Вид витрат	Склад витрат	Вид собівартості	
Прямі витрати	Прямі витрати на оплату праці	Виробнича собівартість	Собівартість реалізації
	Прямі матеріальні витрати		
	Інші прямі витрати		
Загальновиробничі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Виробнича собівартість	Собівартість реалізації
	Постійні розподілені загальновиробничі витрати		
	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати		
	Наднормативні виробничі витрати		

Джерело: складено автором за матеріалами [2].

- безпосередньо включаються до виробничої собівартості послуг (прямі витрати);
- включаються до виробничої собівартості послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати);
- включаються до собівартості реалізованих послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (постійні нерозподілені загальновиробничі витрати).

Вочевидь, концептуальні засади НП(С)БОДС 135 «Витрати» в контексті поділу витрат на прямі і загальновиробничі не узгоджуються з методологією Плану рахунків БОДС [10] та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [11]

(далі – Порядок застосування плану рахунків БОДС), якими не передбачено окремих рахунків для обліку прямих витрат та рахунку для обліку загальновиробничих витрат. Зазначене не дозволяє визначити та відобразити облікову собівартість (як виробничу так і собівартість реалізації) за допомогою рахунків бухгалтерського обліку, оскільки облік витрат (прямих і загальновиробничих) здійснюється сумарно на ідентичних рахунках відповідно до суті та економічного змісту витрат (рис. 1). Це свідчить про те, що на сучасному етапі регламентації бухгалтерського обліку, формування показника собівартості може відбуватися лише в системі управлінського обліку.

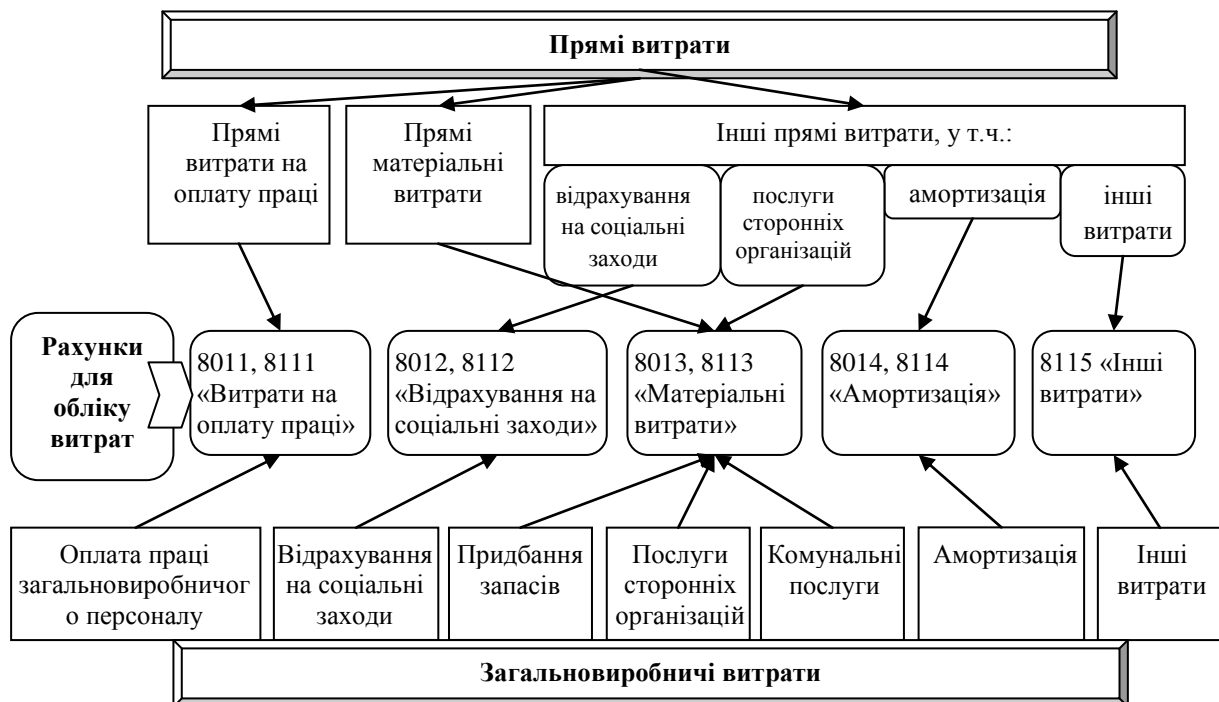


Рис. 1 Інтерпретація інформації про витрати на рахунках бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором за матеріалами [2, 11].

Поглиблене дослідження НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2] та Порядку застосування плану рахунків БОДС [11] засвідчило наявність взаємозв'язку та ідентичності рахунків для обліку витрат з елементами витрат (рис. 2). При цьому,

План рахунків БОДС абсолютно не адаптований під визначену НП(С)БОДС 135 «Витрати» структуру собівартості (прямі та загальновиробничі витрати) та не враховує механізм формування та відображення фактичної

(облікової) собівартості на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2).



Рис 2. Взаємозв'язок та ідентичність рахунків для обліку витрат з елементами витрат
Джерело: складено автором за матеріалами [2, 10, 11].

Таблиця 2. Формування інформації про собівартість на основі рахунків бухгалтерського обліку, елементів витрат та КЕКВ

НП(С)БОДС 135 «Витрати»		План рахунків БОДС	Інструкція №333
Складові собівартості	Елементи витрат	Рахунки бухгалтерського обліку	КЕКВ
Прямі витрати на оплату праці	Оплата праці	8111 «Витрати на оплату праці»	2111 «Заробітна плата»
Прямі матеріальні витрати	Матеріальні витрати	8113 «Матеріальні витрати»	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»
Інші прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	2120 «Нарахування на оплату праці»
	Матеріальні витрати	8113 «Матеріальні витрати»	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»
	Інші витрати	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2250 «Видатки на відрядження»
		8115 «Інші витрати» 8511 «Витрати за необмінними операціями»	2800 «Інші поточні видатки»
	Амортизація	8114 «Амортизація»	3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»
Загальновиробничі витрати	Оплата праці	8111 «Витрати на оплату праці»	2111 «Заробітна плата»
	Відрахування на соціальні заходи	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	2120 «Нарахування на оплату праці»
	Матеріальні витрати	8113 «Матеріальні витрати»	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»
			2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»
		2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»	

Продовження таблиці 2.

	Амортизація	8114 «Амортизація»	3000 «Капітальні видатки» / 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»
	Інші витрати	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2250 «Видатки на відрядження»
		8115 «Інші витрати» 8511 «Витрати за необмінними операціями»	2800 «Інші поточні видатки»

Джерело: складено автором за матеріалами [2, 10, 11, 12].

Вочевидь, існує певна методологічна неузгодженість в нормативно-правовому забезпеченні обліку витрат в контексті «котлового» обліку прямих і загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до економічної суті витрат. Такий стан системи бухгалтерського обліку не дозволяє генерувати інформацію про облікову собівартість за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. Інформація про виробничу собівартість, яка включає прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати, а також про собівартість реалізації послуг може забезпечуватися лише системою управлінського обліку.

Враховуючи зазначене вважаємо, що План рахунків БОДС потребує адаптації до вимог НП(С)БОДС 135 «Витрати». Вирішення окресленої проблеми можливе шляхом законодавчого впровадження рахунків для обліку прямих та загальновиробничих витрат, а також затвердження механізму розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням галузевих особливостей щодо поділу витрат на постійні і змінні. Однак, такий підхід до побудови системи рахунків змінить методологію та методику планування, обліку витрат і калькулювання собівартості товарів, робіт, послуг, проте відповідатиме концептуальним засадам НП(С)БОДС 135 «Витрати».

До внесення змін в План рахунків БОДС та запровадження рахунків для обліку прямих і загальновиробничих витрат, облік таких витрат пропонуємо здійснюватися на окремих субрахунках робочого Плану рахунків фінансового та управлінського обліку з використанням існуючого механізму класифікації рахунків. Для цього необхідно до рахунку з обліку витрат загального фонду 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» та до рахунку з обліку витрат спеціального фонду 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» за відповідними рахунками другого порядку 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8014, 8114 «Амортизація» та 8115 «Інші витрати», відкрити по два субрахунки *n*-го порядку для розподілу витрат на прямі і загальновиробничі.

В іншому випадку прямі та загальновиробничі

витрати суб'єкта державного сектору та його підрозділів будуть відображатися загальною сумою, наприклад, заробітна плата основних виконавців (прямі витрати) та інших працівників (лаборантів, прибиральниць, бібліотекарів та інших), які є загальновиробничими витратами, «котловим» методом відобразиться на рахунку 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», що унеможливить реалізацію норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» в контексті формування структури собівартості та розподілу загальновиробничих витрат.

Прямі витрати визначаються і відносяться на окремі об'єкти обліку та включаються у фактичну собівартість державних послуг безпосередньо за прямими ознаками на підставі документів первинного обліку. Змінні та постійні загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються пропорційно обраній базі розподілу, якою може бути пряма заробітна плата. Для окремого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат доцільно відкривати рахунки (субрахунки) *n*-го порядку. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносяться до собівартості реалізації відповідної послуги згідно приписів НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2]. Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за місяцями їх виникнення (відділами, лабораторіями та іншими підрозділами) та за статтями (видами) витрат.

Крім того, необхідно унормувати затверджений порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку вартості витрат на оплату послуг сторонніх підприємств, вартості спожитих комунальних послуг та матеріальних витрат. Так, Порядком застосування плану рахунків БОДС [9] для обліку зазначених видів витрат передбачено один рахунок 8013(8113) «Матеріальні витрати», який по суті та змісту відповідає елементу витрат «Матеріальні витрати».

Листом МФУ від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851 «щодо використання в роботі рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації» [13] визначено, що до складу матеріальних витрат, які узагальнюються на рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» належать господарські операції, що здійснюються по трьом кодам економічної класифікації

видатків: КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (відображається вартість придбання предметів, матеріалів тощо), КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (відображається вартість витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств), КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» (відображається вартість спожитих комунальних послуг).

Враховуючи законодавче трактування дефініції «елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат» [2] доцільно було б внести зміни до НП(С)БОДС 135 «Витрати», Плану

рахунків БОДС та Порядку застосування плану рахунків БОДС і виділити зі складу елементу витрат «Матеріальні витрати» та рахунку бухгалтерського обліку 8013(8113) «Матеріальні витрати» окремі елементи витрат та окремі рахунки обліку для формування інформації про матеріальні витрати, витрати на оплату послуг, вартості спожитих комунальних послуг. Реалізація зазначеної пропозиції знайшла своє узагальнення у відповідних рахунках та елементах витрат «Матеріальні витрати», «Витрати на оплату послуг», «Витрати на оплату комунальних послуг» (рис.3).

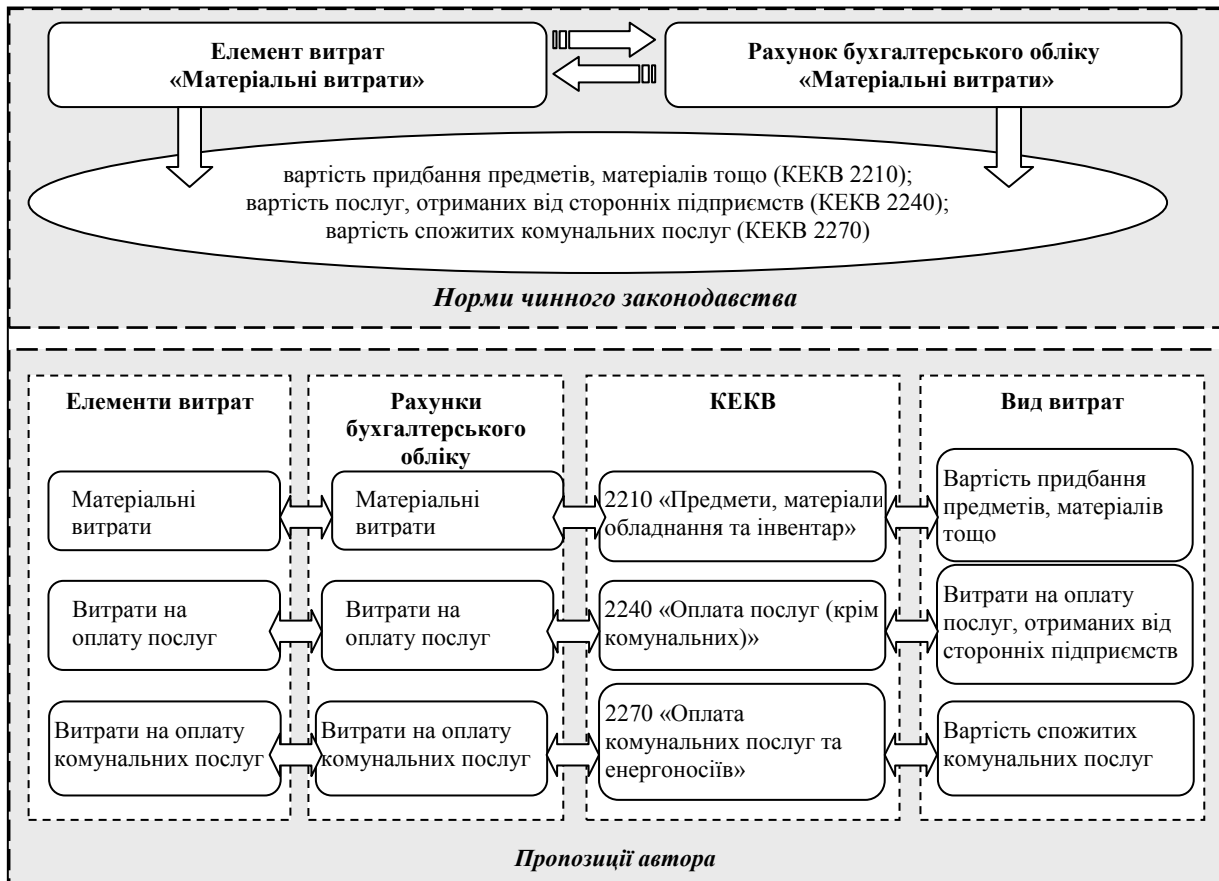


Рис. 3. Методологія побудови обліку матеріальних витрат

Джерело: Власна розробка автора.

Такий підхід забезпечить відповідність напрямів використання державних фінансових ресурсів економічній сутності та цільовому призначенню здійснених витрат, забезпечить поглиблення інформативності даних обліку і звітності для потреб управління, а також сприятиме прозорості використання бюджетних коштів в державному секторі.

Крім того, існує методологічна неузгодженість щодо рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» в Порядку застосування плану рахунків БОДС та Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (далі – Типова

кореспонденція субрахунків), які затверджені одним наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219 [11]. Так, в Порядку застосування плану рахунків БОДС при трактуванні характеристики рахунку для обліку матеріальних витрат 8013 (8113) «Матеріальні витрати» зазначається, що крім витрат на закупівлю предметів, матеріалів, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, тощо, ведеться облік «витрат на придбання обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат)» [11]. Однак, придбані обладнання та інвентар, які не належать за вартісними та строковими критеріями до капітальних витрат, відображаються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Згідно п.7.

розділу IV «Амортизація основних засобів» НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [14] на інші необоротні матеріальні активи нараховується амортизація: 50% в місяці введення в експлуатацію та решта 50% первісної вартості – у місяці списання з балансу, сума якої і відноситься на витрати (рахунок 8014, 8114 «Амортизація») суб'єкта державного сектору згідно Типової кореспонденції субрахунків та того ж Порядку застосування плану рахунків БОДС. З огляду на зазначене, доходимо висновку, що не можуть відобразитися на субрахунку 8013 (8113) «Матеріальні витрати» витрати з придбання обладнання та інвентарю, оскільки первісна вартість таких об'єктів включається до собівартості державних послуг шляхом нарахування амортизації. Вочевидь, Порядок застосування плану рахунків БОДС потребує внесення змін в частині характеристики субрахунку 8013 (8113) «Матеріальні витрати», що забезпечить методологічну єдність концептуальних засад Порядку застосування плану рахунків БОДС та Типової кореспонденції субрахунків, які затверджені одним наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219, і сприятиме удосконаленню методичного забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі для

уніфікації технології обліку на практиці суб'єктів державного сектору.

Висновки.

Ключові методологічні та методичні засади обліку витрат в державному секторі, які закладені в ряді нормативно-правових актів, потребують гармонізації та уніфікації з приписами НП(С)БОДС 135 «Витрати» та іншими стандартами. Це визначає потребу модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку та впровадження управлінського обліку витрат у державному секторі з метою отримання релевантної обліково-аналітичної інформації про обсяг, склад та структуру понесених витрат для визначення напрямів їх оптимізації та раціоналізації з метою формування економічно обґрунтованого показника собівартості. Такий підхід забезпечить належний рівень функціонування і успішне конкурування суб'єктів державного сектору на ринку сервісних послуг, сприятиме підвищенню ефективності управління використанням бюджетних коштів та формуванню релевантної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень і забезпечить зв'язок облікового процесу з процесом управління.

Abstract

The aim of the article is to investigate the regulatory framework for cost accounting in the public sector and improve the methodology for cost accounting of public sector entities by integrating with the norms of NR(G)PSA 135 "Costs" to ensure the authenticity of the cost price and harmonization of methodological support. According to the results of the study revealed methodological inconsistencies and differences in the regulatory framework for cost accounting and calculating cost price. This made it possible to form key directions of harmonization of methodological support for cost accounting:

the introduction of accounting accounts to reflect business operations for the accounting of direct costs and accounts for indirect (total production) costs, which will meet the conceptual principles of NR(G)PSA 135 "Costs";

to separate from the composition of the cost element "Material costs" and accounting accounts 8013 (8113) "Material costs" individual cost elements and individual accounting accounts to generate information about material costs, costs of services, the cost of utilities consumed, which will ensure compliance with the directions of use public financial resources of the economic nature and purpose of the costs incurred;

change the characteristics of account 8013 (8113) "Material costs" with regard to the exclusion of the norm providing for the allocation to this account of expenses for the purchase of equipment and inventory, since the initial cost of such objects is included in the cost by depreciation.

In the article it is proved that at the current stage of accounting regulation, the formation of a cost price can occur only in the management accounting system of public sector entities. The proposed solutions to the identified problematic issues proposed in the article will help to improve methodological provision of public sector accounting for the unification of cost accounting technology and calculating cost price in public sector entities, as well as to enhance the informative of accounting data and reporting for management needs and improve the efficiency of use of budget funds in the public sector.

Список літератури:

1. Про схвалення «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року»: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. №437-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
3. Левицька С.О., Сич Д.М. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати» / С. О. Левицька, Д.М. Сич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. – 2018. – № 3(85). – С. 13-20. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2018-3\(85\)-13-20](https://doi.org/10.26642/jen-2018-3(85)-13-20)
4. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків /Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.
5. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Випуск 2 (24). – С. 235 – 250.
6. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. / Н.М. Хорунжак. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 238 с.
7. Черкашина Т. В. Нові підходи щодо ефективного функціонування системи управлінського обліку у державному секторі / Т. В. Черкашина // Перспективи розвитку обліку, контролю і аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 26 травня 2016 р.). – Одеса, 2016. – С. 258-260.
8. Atrill Peter, McLaney Eddie. Accounting and finance for non-specialists. – 7 th ed. – Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport, 2011. – 576p.
9. С. Т. Horngren, G. Foster. Cost accounting a managerial emphasis. – 13 th ed. – Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J., 2012. – 869p.
10. Про затвердження «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
11. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
12. Про затвердження «Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
13. Щодо використання в роботі : лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1420201-16/print>.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

References:

1. On approval of “Strategy for the modernization of the accounting system and financial reporting system in public sector for the period up to 2025” №437. (2018, June 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> [in Ukrainian].
2. National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135. Costs. (2012, May 18). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
3. Levytska, S. O., & Sych, D. M. (2018). Management accounting for cost centers. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: ekonomika, upravlinnia ta administruvannya*, 3(85), 13–20. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2018-3\(85\)-13-20](https://doi.org/10.26642/jen-2018-3(85)-13-20) [in Ukrainian].
4. Lovinska, L. (2016). Classification of the public sector accounts by economic content in the context of introduction of a new plan of accounts. *Finansy Ukrainy*, 1, 99-115. [in Ukrainian].
5. Svirko, S. V. (2014). Organization of management accounting in budgetary institutions: stage of production and its components. *Finansy, oblik i audyt*, 2(24), 235–250 [in Ukrainian].
6. Khorunzhak, N.M. (2015). Accounting in the management of expenditures of budgetary institutions. *Ternopil : TNEU* [in Ukrainian].
7. Cherkashyna, T. V. (2016). New approaches to the effective functioning of the public accounting management system. *Perspektyvy rozvytku obliku, kontroliu i analizu v konteksti yevrointehratsiyi: materialy IV Mizhnarodnoyi nauково-praktychnoyi konferentsiyi* (pp. 258–260). *Odesa* [in Ukrainian].
8. Atrill, P., & McLaney, E. (2011). Accounting and finance for non-specialists, 7 th ed., Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport [in English].

9. Horngren, C. T., & Foster, G. (2012). Cost accounting a managerial emphasis, 13 th ed., Published by Pearson/Prentice Hall in Upper Saddle River, N.J. [in English].
10. On approval of “Plan of Accounts of Accounting in the Public Sector” №1203. (2013, December 31). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> [in Ukrainian].
11. On approval of some regulatory legal acts on accounting in public sector №1219. (2015, December 29). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> [in Ukrainian].
12. On approval of “Instruction on the application of the economic classification of budget expenditures and the Instruction on the application of the classification of budgetary lending” №333. (2012, March 12). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> [in Ukrainian].
13. Concerning the use in work №31-11420-06-5/37851. (2016, December 30). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1420201-16/print> [in Ukrainian].
14. National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 121. Fixed assets. (2010, October 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Коритник Л. П. Проблемні питання обліку витрат в державному секторі та напрями їх вирішення / Л. П. Коритник // *Економіка: реалії часу. Науковий журнал.* – 2019. – № 6 (46). – С. 104-112. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No6/104.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3878531

Reference a Journal Article:

Korytnyk L. P. Problem issues of costs accounting in the public sector and directions of their solution / L. P. Korytnyk // *Economics: time realities. Scientific journal.* – 2019. – № 6 (46). – P. 104-112. – Retrieved from <https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No6/104.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3878531

