



РОЗВИТОК ОЦІНКИ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ІСТОРИЧНІ ТРАДИЦІЇ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

Свірко С.В.,

д.е.н., професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

- А У статті розглянуті питання розвитку оцінки нефінансових активів бюджетних установ.
 Б Бюджетні установи, нефінансові активи, оцінка, вартість, запаси, основні засоби, нематеріальні активи.

РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ: ИСТОРИЧЕСКИЕ ТРАДИЦИИ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Свирко С.В.,

д.э.н., профессор кафедры учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

- А В статье рассмотрены вопросы развития оценки нефинансовых активов бюджетных учреждений.
 Б Бюджетные учреждения, нефинансовые активы, оценка, стоимость, запасы, основные средства, нематериальные активы.

DEVELOPMENT OF ASSESSMENT OF NON-FINANCIAL ASSETS IN BUDGETARY INSTITUTIONS: HISTORICAL TRADITIONS AND CURRENT TRENDS

Svirko S.V.,

Doctor of Economics, Professor of Department of Accounting in the Credit and Budgetary Organizations and Economic Analysis, SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- А Article deals with issues of development of the non-financial assets assessment in budgetary institutions.
 Б Budgetary institutions, non-financial assets, valuation, cost, inventory, fixed assets, intangible assets.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями

Оцінка в бухгалтерському обліку займає виключно важливу позицію, оскільки в гносеологічній площині (на методологічному рівні) вона є одним із першоджерельних елементів методу бухгалтерського обліку, а в практичній – одним з первинних прийомів специфічної інформаційної системи забезпечення управління економічними суб'єктами та процесами. Відомий вчений-обліковець Соколов Я.В. у своїх працях зазначав, що «оцінка – головне та визначальне завдання рахунковедення та рахівництва»; не менш відомий представник світової облікової науки Патон В.Е., який опосередковано (через видання в співавторстві з Стівенсоном Р.Е. в 1916 році фундаментальної монографії «Принципи бухгалтерського обліку») та прямо (шляхом співпраці Американської асоціації бухгалтерів, яку він очолював у 1922 році, з Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів) став співавтором перших US GAAP, зазначав, що оцінка є серцем бухгалтерського обліку та його «диявольською проблемою»

[1, сс. 31, 234; 2; 3, сс. 43, 59; 4, с. 364]. Звернення до досліджень історії виникнення та розвитку оцінки в бухгалтерському обліку свідчить про певну розбіжність у періодах в контексті розвитку трактування власне поняття «оцінка». Якщо розглядати оцінку як «...процес вираження інформації, яку включають у фінансову звітність, у грошовому (вартісному) вимірі», то, звичайно, варто приєднатися до точки зору Соколова Я.В., Соколова В.Я., Малькової Т.М., Ловінської Л.Г., Лупікової Є.В., які пов'язували виникнення оцінки з винаходом людством універсального еквіваленту в обміні та вартісного вимірювача в бухгалтерському обліку – грошей [5, с. 680; 6, с. 8; 7, с. 135; 8, с. 28]. Відома вчена-історик Казаманова Л.М. визначає даний період у часі VIII–VII ст.ст. до н. е., обмежуючи ці процеси у просторі першими грецькими полісами, і зазначає, що задовго до цього існували домонетні засоби обміну [9, сс. 28–32]. Вивчення історіографії питання в контексті трактувань оцінки всіма відомими лексикографами, Далем В.І. та Ожеговим С.І. (відповідно XIX та XX ст.ст.), а також авторським колективом, що об'єднав легендарним

для обліковців виданням облікового характеру кінця ХХ ст. (йдеться про «Великий бухгалтерський словник») Азріліян А.М., які зазначали, що оцінка є визначенням ціни, думкою про цінність, процедурою визначення ціни, дає змогу підтримати висновки, здійснені вченими-обліковцями Лупіковою Є.В. та Дружиловською Е.С., у яких стверджувалося, що період виникнення облікового прийому оцінки пов'язаний з виникненням товарообмінних операцій [1, с. 235; 10, с. 291; 11; 12].

Унікальна роль оцінки в бухгалтерському обліку забезпечує їй незмінний інтерес з боку дослідників. Так, за даними Супрунової І.В., тільки за часів незалежності України було захищено 17 дисертацій за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит», у назві тем яких було застосовано термін «оцінка» [13, с. 1]. Утім, жодна з цих дисертацій не була присвячена розгляду питань оцінки в бухгалтерському обліку бюджетних установ загалом та окремих його об'єктів зокрема. Слід визнати, що за умов фундаментальної перебудови змістовних положень бюджетного обліку, спричинених необхідністю модернізації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами України відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами» від 17.10.2007 р. № 888-р., а також Закону України «Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку» від 24.09.2008 р. № 591-VI, потреба в дослідженнях за вищевказаною тематикою є надзвичайною, а власне дослідження мають бути першочерговими.

Аналіз останніх публікацій та визначення не вирішених раніше частин проблеми, винесених у об'єкт дослідження

Перегляд публікацій вітчизняних вчених-обліковців свідчить про поживавлення наукової діяльності у сфері бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління або державному секторі (різниця між суб'єктним полем останніх та точка зору автора з цього приводу були викладені в №2 за 2012 рік даного видання). Серед найбільш вагомих публікацій слід відзначити оприлюднені результати досліджень таких відомих авторів, як Гізатуліна Л.В., Дорошенко О.О., Єфіменко Т.І., Калюга Є.В., Кондратюк І.О., Куценко О.П., Левицька С.О., Ловінська Л.Г., Сушко Н.І. та ін. Безумовно, така тенденція пов'язана безпосередньо з поточною реалізацією положень Постанови

Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки» від 16.01.2007 р. №34 (далі – Стратегія). Слід зазначити, що, попри інше – «...адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів; розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі; установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку...», – важливим побічним результатом виконання намічених заходів вказаної Стратегії стануть оновлення об'єктного поля і виникнення нових укрупнених об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема нефінансових активів бюджетних установ [18].

Мета статті – дослідити історичні традиції та сучасні тенденції розвитку оцінки складових нового комплексного облікового об'єкта «нефінансові активи» бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження

Поняття «нефінансові активи» є новим для облікової термінології бюджетних установ. Його введення в ужиток вже відбулося на теоретичному рівні в межах наукових публікацій, а з 2015 року буде розпочато застосування й на практичному рівні [19; 20; 21]. Йдеться про набуття статусу чинного регламенту нормативно-правового поля бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (далі – НП(С)БОДС), затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. Саме в зазначеному нормативному документі представлено структуру нефінансових активів суб'єктів сектора загального державного управління через фрагмент активної частини балансу (табл. 1) [22].

**СТРУКТУРА РОЗДІЛУ I «НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ»
БАЛАНСУ СУБ'ЄКТІВ СЕКТОРА ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**

Таблиця 1

I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
Основні засоби:	
– залишкова вартість	010
– знос	011
– первісна вартість	012
Нематеріальні активи:	
– залишкова вартість	020
– накопичена амортизація	021
– первісна вартість	022
Незавершені капітальні інвестиції	030
Запаси	040
Малоцінні та швидкозношувані предмети	050
Готова продукція	060
Інші нефінансові активи	070
Усього за розділом I	100

Слід зауважити, що, незважаючи на досить широке термінологічне поле, представлене в НП(С)БОДС 101, характеристика поняття «нефінансові активи» відсутня. Здійснимо спробу визначити його на підставі опрацювання першоджерел НП(С)БОДС – Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (далі – МСБОДС) та Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 року (далі – Керівництво). Звернення до МСБОДС та їхнього глосарію призвело до висновку про відсутність такого терміну в останніх [23; 24]. Опрацювання позицій Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 року надало змогу сформулювати такі характеристики нефінансових активів зазначеного сектора [25]:

- «...до нефінансових активів відносяться всі економічні активи, крім фінансових активів...»;
- «...на першому рівні їх класифікації виокремлюють чотири категорії нефінансових активів. Перші три являють собою вироблені нефінансові активи: основні засоби (611), запаси оборотних матеріальних засобів (612) і цінності (613), а до четвертої належать всі невироблені активи (614)...». Класифікація вказаних нефінансових активів за Керівництвом представлена в табл. 2.

Тобто, відповідно до Керівництва, нефінансовими активами є економічні активи нефінансового характеру, що включають основні засоби, запаси матеріальних оборотних засобів, цінності та невироблені активи.

Повернення до тезаурусу НП(С)БОДС, а саме до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», надало змогу встановити, що в цілому «...активи – ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому...» [26]. Отже, зважаючи на вищевказане, досить логічним є таке визначення нефінансових активів суб'єктів сектора загального державного управління:

«нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До їхнього складу входять основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи».

Історичне дослідження розвитку оцінки таких відомих і на початку ХХ ст. об'єктів обліку, як основні засоби та запаси (в різні часи вони називалися по-різному, і навіть певний час до 30-х років ХХ ст. їхній облік вівся на загальному класі рахункового плану, який мав назву «Майно»), свідчить про те, що вказані об'єкти до повоєнних років при надходженні до бюджетної установи оцінювалися за [27–30]:

- їхньою первісною вартістю, яка дорівнювала сумі витрат на придбання, спорудження чи будівлю, витрат на доставку до місця призначення та установку – для основних засобів;

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ [25, С. 134]

Таблиця 2

61 НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ
611 Основні засоби
6111 Будівлі та споруди
61111 Житлові приміщення
61112 Нежитлові будівлі
61113 Інші споруди
6112 Машини і обладнання
61121 Транспортні засоби
61122 Інші машини та обладнання
6113 Інші основні засоби
61131 Активи, що культивуються
61132 Нематеріальні основні засоби
612 Запаси матеріальних оборотних засобів
6121 Стратегічні запаси
6122 Інші запаси матеріальних оборотних засобів
61221 Сировина та матеріали
61222 Незавершене виробництво
61223 Готова продукція
61224 Товари для перепродажу
613 Цінності
614 Невироблені активи
6141 Земля
6142 Ресурси надр
6143 Інші природні активи
6144 Нематеріальні невикористані активи

- фактичною вартістю придбання – для матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- балансовою вартістю установи-дарувальника – для основних засобів, матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, що безоплатно передавались обдарованій установі.

І тільки з 1960 року з виданням Міністерством фінансів СРСР Наказу «Про затвердження Інструкції по бухгалтерському обліку бюджетних установ за подвійною системою» від 17.09.1960 р. №323 порядок оцінки основних засобів при надходженні змінюється, а саме: у первісній вартості таких основних засобів не враховується сума витрат на доставку вказаних об'єктів, яка відноситься одразу на видатки установи [31–33].

Чинний на сьогодні порядок оцінки всіх складових вищевказаного комплексного об'єкту – нефінансові активи – включає різні підходи до оцінки необоротних активів та запасів.

Так, відповідно до Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, що затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 26.06.1913 р. №611, відносно необоротних активів бюджетних установ ідентифікуються такі види вартості:

- балансова (залишкова) вартість необоротних активів – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу;
- первісна вартість – історична (фактична) вартість активів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;
- переоцінена вартість – вартість необоротних активів після переоцінки;
- справедлива вартість – вартість необоротних активів, що встановлюється для них у разі, якщо: залишкова вартість переданого об'єкта дорівнює нулю; відсутні документи, що підтверджують вартість об'єкта.

Згідно з чинним порядком, не збільшують вартості придбаних необоротних активів (а відносяться на фактичні видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету або інше):

- витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів;
- суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів;
- суми податків та зборів, витрати на інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні;
- витрати на проведення робіт щодо встановлення структурованої кабельної системи, налаштування локальної обчислювальної мережі тощо, а також витрати матеріалів (кабельні лотки, монтажні панелі, розетки, коректори тощо), що використані при проведенні таких робіт;
- витрати на поточний та капітальний ремонт.

Придбані (створені) об'єкти основних засобів та нематеріальних активів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Вищевказаним порядком встановлено, що первісною вартістю об'єкта основних засобів або нематеріальних активів:

- придбаного за плату, є сума, сплачена постачальникам, з урахуванням перерахованих раніше витрат, що не збільшують вартість необоротних активів;
- у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва;
- отриманого в результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів;
- отриманого безоплатно від іншої установи або суб'єктів господарювання – юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою об'єкт обліковувався у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Оцінювання в процесі експлуатації необоротних активів пов'язане зі змінами первісної (переоціненої) вартості необоротних активів, які можуть проводитись через індексацію їхньої первісної (переоціненої) вартості, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів. На останньому етапі руху об'єктів необоротних активів – етапі вибуття – з балансу списуються їхні первісна (переоцінена), балансова вартості та сума накопиченого зносу.

Чинна практика бухгалтерського обліку запасів, закріплена Наказом Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ» від 08.12.2000 р. №125, передбачає, що запаси, зокрема отримані та передані безоплатно, оцінюються за балансовою вартістю (вартістю запасів, за якою вони відображаються в балансі), що поділяється на:

- первісну вартість (вартість придбання, отримання, виготовлення запасів);
- справедливую вартість (первинна вартість запасів, отриманих бюджетною установою безоплатно);
- відновлювальну вартість (первинна вартість запасів після проведення їх переоцінювання).

Щодо окремих специфічних видів запасів використовується підхід оцінки за собівартістю виготовлення останніх, а саме: молодняк тварин, отриманий від приплоду, а також продукція підсобних сільських господарств оцінюються й оприбутковуються за плановою собівартістю; продукція виробничих майстерень відображається за фактичною собівартістю. Інформація за вартісними характеристиками матеріалів, продуктів харчування та малоцінними і швидкозношуваними предметами й іншими запасами відображається на підставі договірних цін.

Слід зауважити, що, як і у випадку з необоротними активами, сума податку на додану вартість щодо придбаних запасів, а також видатки з транспортування зазначених предметів, на заготовлю, мито відносять на фактичні видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Запаси, що надійшли до установи як гуманітарна допомога, оцінюються за наявними цінами на аналогічні предмети; отримані в результаті ліквідації об'єктів необоротних активів – за цінами можливого використання. Тара оцінюється на основі цін постачальників, при цьому в разі її повернення або реалізації різницю між цінами придбання та реалізації відносять на фактичні видатки. Вартість запасів може бути змінена в результаті переоцінювання.

На етапі вибуття (використання, виробництво, продаж чи інше вибуття) оцінка запасів здійснюється за балансовою або середньозваженою собівартістю, яку визначають за кожним видом подібних запасів за формулою:

$$C_{звс} = \frac{B_{зп} + B_{зм}}{K_{зп} + K_{зм}},$$

де $C_{звс}$ – середньозважена собівартість;

$B_{зп}, B_{зм}$ – відповідна сумарна вартість запасів на початок місяця та отриманих за місяць;

$K_{зп}, K_{зм}$ – кількість запасів на початок місяця та отриманих за місяць.

На підставі наведеної характеристики сучасної практики оцінки необоротних активів та запасів можна дійти висновку про: значний розвиток підходів до оцінки нефінансових активів за останні 50 років, що пов'язаний зі змінами в господарській діяльності бюджетних установ зокрема та їх економічного середовища в цілому; певну уніфікацію підходів до оцінки складових нефінансових активів, що виявляється в ідентифікації однакових видів

вартості; чітку регламентацію порядку оцінки щодо конкретних видів нефінансових активів як загального, так і специфічного характеру.

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202, передусім присвячене питанням оцінки однойменної складової нефінансових активів, які на теоретичному рівні насамперед реалізовані в наступних його поняттях (табл. 3).

ВИДИ ВАРТОСТІ ТА ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС 121 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ»

Таблиця 3

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу
Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів
Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки
Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами
Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Випереджаючи розгляд НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та 123 «Запаси», зазначимо, що в межах структури всіх вказаних НП(С)БОДС щодо елементів нефінансових активів виокремлено розділи стосовно первісної оцінки, оцінки після первісного визнання та переоцінки, а також оцінки об'єкта при списанні. Розглянемо послідовно кожну з процедур оцінки [26].

Так, об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:

- **Вартість придбання в разі придбання за плату.** До неї входять [26]:
 - суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
 - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
 - суми ввізного мита;
 - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові

бухгалтерського обліку в державному секторі);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
 - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
 - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
- (Витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БОДС «Витрати на позики»).*
- **Собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення).** Вона складається з витрат, понесених суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.

- **Справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб** (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.
- **Первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі**, яка дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1, з наведенням нарахованої суми зносу.
- **Справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента в разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив.** Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. Вартість отриманого об'єкта оцінюється за його справедливою вартістю, скоригованою на величину переданого активу чи його еквівалента. Різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об'єкта основних засобів включається до складу витрат звітного періоду.
- **Умовна вартість у разі відсутності активного ринку.** Даний вид вартості застосовується до активів (за відсутності активного ринку в разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо). У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися із сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Порядком оцінки після первісного визнання та переоцінки основних засобів передбачено перегляд первісної вартості об'єкта за умов [26]:

- поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкція (реставрація), модернізація, добування, дообладнання), що може призвести до

виникнення ймовірності отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. Понесені внаслідок такого поліпшення витрати відносяться до збільшення первісної вартості об'єкта протягом усього строку використання;

- якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (порогом суттєвості є величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості), за рішенням суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі такий об'єкт може бути переоцінений.

Відповідно до порядку оцінки об'єкта основних засобів, при вибутті з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу.

НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202, не містить тлумачень нових видів вартості щодо необоротних активів за вичерпністю інформації НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Втім, положення первісної оцінки, оцінки після первісного визнання та переоцінки, оцінки вибуття представлені досить детально, незважаючи на певні аналогії з НП(С)БОДС 121.

Отже, при первісній оцінці нематеріальних активів об'єкт оцінюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати [26]:

- **Вартість придбання в разі придбання за плату.** Вона включає:

- ціну (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок);
- суму мита;
- суму непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;
- суму інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

(Витрати на позики не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БОДС «Витрати на позики»)).

- **Собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення).** Вона складається

з витрат, які можна прямо віднести на створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу), та підготовку нематеріального активу до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.

- **Справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб** (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу до використання за призначенням та з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.
- **Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі**, яка дорівнює первісній (переоціненій) вартості нематеріальних активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1, з наведенням суми накопиченої амортизації.
- **Справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента, у разі отримання в результаті обміну або часткового обміну на інший актив.** Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу; якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачена загальною сумою,

визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Оцінка після первісного визнання та переоцінка нематеріальних активів за НП(С)БОДС 122 передбачає: збільшення первісної вартості нематеріальних активів за умов удосконалення нематеріальних активів і підвищення їх можливостей та продовження строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід на суму пов'язаних з цим удосконаленням витрат; здійснення переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

У разі вибуття нематеріального активу з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу (амортизації).

Для опрацювання положень оцінки запасів за НП(С)БОДС знову звернемося до Наказу Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202, яким, серед інших, затверджено також і НП(С) ОДС 123 «Запаси» [26]. Його термінологія розширює уявлення про види вартості активів загалом та запасів зокрема (табл. 4).

При первісній оцінці після визнання запаси оцінюються за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати [26]:

- **Собівартість запасів у разі їх придбання.** Вона складається з таких фактичних витрат:
 - суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
 - суми ввізного мита;
 - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі;
 - транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

ВИДИ ВАРТОСТІ ТА ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС 123 «ЗАПАСИ»

Таблиця 4

Балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
Відновлювальна вартість – сучасна собівартість придбання
Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.
- **Виробнича собівартість у разі самостійного виготовлення.** Вона складається з витрат сировини і матеріалів, витрачених безпосередньо на виготовлення запасів, із витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих виготовленням цих запасів, з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи, змінних виробничих накладних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням; (виробнича собівартість запасів зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі. Якщо витрати на переробку основного та супутнього продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються пропорційно придбанням вартості кожного продукту. Віднесення постійних виробничих накладних витрат до витрат на переробку залежить від нормальної потужності виробничого устаткування. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він наближається до нормальної потужності. Нерозподілені накладні витрати визнаються як витрати того періоду, в якому вони здійснені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробленого продукту).
- **Справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб** (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.
- **Балансова вартість запасів установи, що їх передає, у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі,** з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.
- **Балансова вартість переданих запасів, придбаних шляхом обміну на подібні запаси.** Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітнього періоду.
- **Справедлива вартість отриманих запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси.**

Існує окремий підхід до оцінки специфічних запасів та за певних умов утримання/визнання останніх. Так, запаси: на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо, відображаються за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чеканення тощо); що утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю; за якими на момент оприбуткування неможливо достовірно визначити їх вартість, можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Відповідно до НП(С)БОДС 123, процедура оцінки запасів на дату балансу передбачає відображення запасів у бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, зокрема в разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок [26]:

 - **первісною вартістю** (включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях);
 - **за умов зниження ціни на них або їх псування на дату балансу, чистою вартістю реалізації** (визначається по кожній одиниці запасів вираховуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут).

Порядок оцінки вибуття запасів передбачає застосування таких методів [26]:

 - **ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів** (для запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного);
 - **середньозваженої собівартості** (застосовується щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок

звітний місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітний місяця і одержаних у звітному місяці запасів; оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції);

- **собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)** (застосовується за умовного припущення, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів).

Важливим питанням оцінки запасів при вибутті є розподіл суми транспортно-заготівельних витрат. Так, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітний місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць; сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, кореспонденції, з якими відображено вибуття цих запасів; середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітний місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Опрацювання представлених підходів до оцінки основних елементів нефінансових активів бюджетних установ, які запроваджуватимуться в облікову практику вказаних суб'єктів господарювання з 1 січня 2015 року, свідчить про розширення видів вартості, що застосовуватимуться

при оцінці як необоротних активів та запасів на всіх етапах руху вказаних об'єктів обліку; зміні складу витрат, що включатимуться в той чи інший вид вартості, а отже, й зміну змістовного навантаження певних видів вартості, як то первісна вартість у разі придбання; ускладненні механізму оцінки нефінансових активів. Вказані зміни, безумовно, пов'язані з поступальною реалізацією Стратегії на досягнення її результатів, серед яких першу позицію займає «...адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів...» [18]. Втім, об'єктивно спонукальним фактором розвитку механізму оцінки нефінансових активів бюджетних установ за сучасних економічних умов є подальший розвиток ринкових відносин в Україні та активне долучення до цього процесу бюджетних установ [34, с. 327; 35, с. 172].

Висновки з проведеного дослідження

Розвиток оцінки нефінансових активів – процес безперервний (власне, як і розвиток бухгалтерського обліку), оскільки, безумовно, подальші зміни в економіці на всіх її рівнях призводять до формування нових запитів щодо проміжних та кінцевих результатів унікальної інформаційної системи – бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Посилення вимог щодо ймовірності та достовірності, доречності та релевантності облікової інформації з боку широкого кола її споживачів, за умов необхідності дотримання, зокрема, «оціночних» облікових принципів обачності, безперервності, історичної (фактичної) собівартості сприятиме формуванню нових підходів до оцінки такого важливого комплексного об'єкта обліку, яким є нефінансові активи бюджетних установ.

На завершення хочеться згадати слова відомого вченого, філософа від науки про бухгалтерський облік, д.е.н., проф. Кірейцева Г.Г., який зазначав: «В даний період головний резерв удосконалення обліку – у підвищенні наукового його рівня, в подальшому розвитку його теорії та удосконаленні методології. Центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції» [36, с. 7].

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
2. Paton, William Andrew, Stevenson, Russell Alger. Principles of accounting. – University of Michigan: Ann Arbor [The Ann Arbor press], 1916. – 222 p.
3. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Економічна енциклопедія в 3-х т. / За ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – Т. 2. – 846 с.
6. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 272 с.
7. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
8. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
9. Казаманова Л.Н. Введение в античную нумизматику. – М.: Издательство МГУ, 1969. – 302 с.
10. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
11. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета. – М.: КНОРУС, 2009. – 256 с.
12. Дружиловаская Э.С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского: Экономические науки. – 2010. – № 5(1). – С. 270–276.
13. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / І.В. Супрунова; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 20 с.
14. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 284 с.
15. Яремко І.Й. Теоретичні і прикладні засади формування вартості машинобудівних підприємств: Монографія. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2008. – 260 с.
16. Корінько М.Д., Титаренко Г.Б. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: Моногр. – К.: Видавництво ТОВ «Клякса», 2009. – 472 с.
17. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
18. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>
19. Свірко С.В., Фаріон А.І. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4 (IV). – С. 19–27.
20. Сушко Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – № 1. – 2012. – С. 11–17.
21. Гізатуліна Л.В., Сушко Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. – № 6. – 2012. – С. 56–57.
22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?id=80965&cat_id=83024
23. МСБОДС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024
24. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС). – Стандарти 1–18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81067/C.pdf>
25. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm>
26. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>
27. Крейн А.М., Преображенский Н.Ф. Копирует в бюджетных учреждениях. – М.: Москалграф, 1929. – 53 с.
28. Иванов И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. – М.: Госфиниздат, 1937. – 112 с.
29. Инструкция по бухгалтерскому учету по двойной записи в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах: Утверждена Народным комиссариатом Финансов от 11.11.1938 г. – М.: Госфиниздат, 1939. – 68 с.
30. Брик І.Є. Бухгалтерський облік і звітність в бюджетних установах: Навчальний посібник. – К.: Держфінвидав (українська філія), 1949. – 171 с.
31. Кауцкий Л.С. Бюджетный учет и отчетность. – М.: Центральные заочные курсы по повышению квалификации главных и старших бухгалтеров при Всесоюзном заочном финансовом институте, 1952. – 350 с.
32. Голощапов В., Дедков Е., Якимов В. Бюджетный учет: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1969. – 288 с.
33. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР: Утверждена Приказом Министерства финансов СССР от 10.03.1987 г. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 160 с.
34. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
35. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. – Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.
36. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20(221). – С. 3–7.

1. *Sokolov Y.V.* Fundamentals of accounting theory. – M.: Finance and statistics, 2003. – 496 p. [in Russian]
2. *Paton, William Andrew, Stevenson, Russell Alger.* Principles of accounting. – University of Michigan: Ann Arbor [The Ann Arbor press], 1916. – 222 p. [in English]
3. *Kachalin V.V.* Financial accounting and reporting in accordance with the standards of GAAR. – Moscow: Delo, 1998. – 432 p. [in Russian]
4. *Sokolov Y.V.* Accounting: from the beginnings to the present day: A manual for schools. – M.: Audit, UNITY, 1996. – 638 p. [in Russian]
5. *Economic Encyclopedia in 2 Vol.* / Ed. S.V. Mocherniy. – K.: Publishing House "Academ", 2001. – Vol. 2. – 846 p. [in Ukrainian]
6. *Sokolov Y.V., Sokolov V.Y.* History of accounting. – Moscow: Finance and Statistics, 2006. – 272 p. [in Russian]
7. *Malkov T.N.* Ancient Accounting: what was it? – Moscow: Finances and Statistics, 1995. – 304 p. [in Russian]
8. *Lovinska L.G.* Assessment in accounting: a monograph. – Kyiv: Kyiv National Economic University, 2006. – 256 p. [in Ukrainian]
9. *Kazamanova L.N.* Introduction to ancient numismatics. – Moscow: Moscow State University Press, 1969. – 302 p. [in Russian]
10. *Azriliyan A.N.* Big accounting dictionary / Ed. A.N. Azriliyan. – M.: Institute for New Economy, 1999. – 574 p. [in Russian]
11. *Lupikova E.V.* The history of accounting. – Moscow: KNORUS, 2009. – 256 p. [in Russian]
12. *Druzhilovskaya E.S.* The modern view on history as an element of assessing the method of accounting // Bulletin of the N.I. Lobacheskiy University at Nizhny Novgorod: Economics, 2010. – № 5 (1). – P. 270–276. [in Russian]
13. *Suprunov I.V.* Development of assessment in accounting: Thesis. PhD in Econ. sciences: 08.00.09 / I.V. Suprunov, Zhitomir state. Technol. University. – Zhytomir, 2010. – 20 p. [in Ukrainian]
14. *Malyuga N.M.* Ways of improving assessment in accounting: theory, practice and prospects. Research publication. – Zhytomir, ZHITI, 1998. – 284 p. [in Ukrainian]
15. *Yaremko I.Y.* Theoretical and applied principles of pricing engineering companies: a monograph. – Lviv: Publishing House of the National University "Lviv Polytechnic". – 2008. – 260 p. [in Ukrainian]
16. *Korinko M.D., Titarenko G.B.* Assessment in accounting: theory, methodology, organization: Monograph. – K.: Publishing house "Kliaksa", 2009. – 472 p. [in Ukrainian]
17. *Hendriksen E.S., Van Breda M.F.* Theory of accounting: tr. from English / Ed. prof. Y.V. Sokolov. – Moscow: Finances and Statistics, 2000. – 576 p. [in Russian]
18. *On approval of the Strategy to modernize accounting system in the public sector for 2007-2015: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.07, N34* [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>. [in Ukrainian]
19. *Svirko S.V., Fahrion A.I.* Developing a system of accounts for budget accounting under formation of an integrated information system for management of public finances in Ukraine // Independent Auditor, 2013. – № 4 (IV). – P. 19–27. [in Ukrainian]
20. *Sushko N.I.* Implementation of accounting reform in the public sector // Public Accountant and Auditor. – № 1. – 2012. – P. 11–17. [in Ukrainian]
21. *Gizatulina L.V., Sushko N.I.* Reforming the system of accounting in the public sector // Independent auditor. – № 6. – 2012. – P. 56–57. [in Ukrainian]
22. *On approval of national regulations (standards) of accounting in the public sector 101 "Presentation of Financial Statements": Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 1541 from 28.12.09* [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [in Ukrainian]
23. *IPSAS* [electronic resource]. – Mode of access: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024 [in Ukrainian]
24. *Glossary of terms set out in the International Accounting Standards for the Public Sector (IPSAS) – Standards 1–18* [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.minfin.gov.ua/document/81067/C.pdf> [in Ukrainian]
25. *Manual on Government Finance Statistics 2001* [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm> [in Russian]
26. *On approval of national regulations (standards) of accounting in the public sector: Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 12.10.2010 N 1202* [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10> [in Ukrainian]
27. *Crane A.M., Preobrazhenskiy N.F.* Duplication method in the budgetary institutions. – Moscow: Moskaligraf, 1929. – 53 p. [in Russian]
28. *Ivanov I.I.* Accounting for the budget institutions. – Moscow: Gosfinizdat, 1937. – 112 p. [in Russian]
29. *Instruction on accounting for double-entry in institutions from the state and local budgets: approved by the People's Commissariat of Finance from 11/11/38* – M.: Gosfinizdat, 1939. – 68 p. [in Russian]
30. *Bryk I.E.* Accounting and reporting of budgetary institutions: Manual. – K.: Statefinpubl (Ukrainian Branch), 1949. – 171 p. [in Ukrainian]
31. *Kautsky L.S.* Budget Accounting and Reporting. – Moscow: Central correspondence courses to improve the skills of the chief and senior accountants at the All-Union Correspondence Institute of Finance, 1952. – 350 p. [in Russian]
32. *Goloshchapov V., Dedkov E., Yakimov V.* Budget Accounting: Textbook. – Moscow: Finances and Statistics, 1969. – 288 p. [in Russian]
33. *Instruction on accounting for institutions and organizations from the State Budget of the USSR: approved by Order of the Ministry of Finance of the USSR from 10.03.87* – Moscow: Finance and Statistics. – 1987. – 160 p. [in Russian]
34. *Hendriksen E.S., Van Breda M.F.* Accounting Theory: tr. from English. – Moscow: Finance and Statistics, 1997. – 576 p. [in Russian]
35. *Cooter M.I.* Introduction to Accounting. – Krasnodar: Education-South, 2012. – 512 p. [in Russian]
36. *Kireytssev G.G.* Accounting and scholars who generate ideas for its development / G.G. Kireytssev // Accounting in Agriculture. – 2008. – № 20 (221). – P. 3–7. [in Ukrainian]

Дата подання рукопису: 12.08.2013 p.