

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті запропоновано удосконалені теоретико-організаційні положення щодо формування облікової інформації для складання фінансової звітності суб'єктів державно сектору в умовах трансформації до міжнародних стандартів в сучасних умовах господарювання.

Ключові слова: фінансова звітність, національні стандарти обліку в державному секторі, міжнародні стандарти обліку в державному секторі, суб'єкт державного сектору, рахунки бухгалтерського обліку.

L. G. KEMARSKA

Dniprodzerzhinsk State Technical University

FORMING OF ACCOUNTING INFORMATION FOR PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS BY PUBLIC SECTOR ENTITIES IN THE CONDITIONS OF TRANSFORMATION TO INTERNATIONAL STANDARDS

The improved theoretical and organizational statutes are offered for forming of accounting information for presentation of financial statements by public sector entities in the conditions of transformation to international standards in the modern terms of manage. Accordance of national standards is set by international in part of forming and presentation of financial statements, executed comparison of some positions of National Public Sector Accounting Standard 101 «Presentation of financial statements» and International Public Sector Accounting Standard 1 "Presentation of financial statements". General and excellent lines of presentation of financial statements on the National and International standards are determined. The concordance of structure of "Card of accounts of record-keeping in a public sector" and financial statements is define for the public sector entities. Thus, the offered positions specify and complement existent positions of presentation of financial statements by public sector entities at introduction of National Public Sector Accounting Standard.

Keywords: financial statements, National Public Sector Accounting Standard, International Public Sector Accounting Standard, public sector entities, accounts of record-keeping.

Вступ

Входження України до Європейського суспільства неодмінно супроводжується імплементацією міжнародного законодавства в Українське. Це характерно для різних сфер діяльності, в тому числі для економіки та бухгалтерського обліку зокрема. Одним із напрямків імплементації міжнародного законодавства стало реформування бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, що знайшло відображення у модернізації. Модернізація бухгалтерського обліку та звітності забезпечить прозорість, зрозумілість, доступність облікових даних, що формуються в державному секторі, міжнародним партнерам. Це, у свою чергу, спростить умови співробітництва та полегшить залучення фінансових ресурсів у вітчизняний державний сектор.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України була започаткована прийнятою КМУ стратегією [1]. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Завершення Стратегії планувалось на 2015 рік. На практиці на кінець 2015 року процес модернізації не завершено, багато питань залишаються і досі не розкритими.

Після прийняття Стратегії, визначення основних напрямків її реалізації, переліку та термінів виконання конкретних заходів вітчизняні науковці продовжують плідно працювати над дослідженням проблем модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України та розробкою шляхів їх вирішення. Значний внесок у вирішення завдань впровадження міжнародних стандартів зробили такі вчені, як Ловінська Л.Г., зокрема в частині дослідження світового досвіду [2], дослідження проблем впровадження методу нарахування [3], визначення тенденцій реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності [4]. Питання інформаційного забезпечення в умовах впровадження міжнародних стандартів стали об'єктом дослідження Косової Т.Д. та Ангеліної І.А. [5]. Фаріон А.І. в дисертаційному дослідженні запропонувала теоретичні та практичні положення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [6]. Удосконалення положень стратегії модернізації запропоновано в статтях Чемерис О.М., Метелиці В.М., Дорошенко О.О., Кладницької Т.А. [7-10] та багатьох інших.

Але попри численні дослідження ряд питань залишається недостатньо розкритими, зокрема, потребують удосконалення теоретико-організаційні положення формування облікової інформації для складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору при впровадженні Національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме порівняння окремих положень національних та міжнародних стандартів, що застосовуються при складанні фінансової звітності, а також узгодження Плану рахунків та фінансових звітів суб'єктів державного сектору.

Метою написання статті є розробка удосконалених теоретико-організаційних положень щодо формування облікової інформації для складання фінансової звітності суб'єктів державно сектору в умовах трансформації до міжнародних стандартів в сучасних умовах господарювання. Це і обумовлює актуальність статті.

Експериментальна частина

До суб'єктів державного сектору відносять суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [11]. Модернізація обліку покликана забезпечити єдині підходи і методологію до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності у всіх суб'єктів державного сектору.

За основу при модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі було прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (скорочено МСБОДС або IPSAS – International Public Sector Accounting Standard). В таблиці 1 наведено відповідність національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі міжнародним, які були взяті за основу, в частині складання і подання звітності суб'єктами державного сектору.

Таблиця 1

Відповідність національних стандартів міжнародним (в частині складання і подання звітності в державному секторі)

Національні стандарти (НП(С)БОДС) [12]			Міжнародні стандарти (МСБОДС) [13]		
№	Назва	Суб'єкти, які застосовують стандарт	№	Назва	Суб'єкти, які застосовують стандарт
101	Подання фінансової звітності	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі (СБОДС)	1	Подання фінансових звітів	Суб'єкти державного сектору (крім державних комерційних підприємств (ДКП))
			2	Звіт про рух грошових коштів	
102	Консолідована фінансова звітність	СБОДС, які складають та подають консолідовану фінансову звітність	6	Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання	Суб'єкти державного сектору (крім ДКП), що складають консолідовані фінансові звіти
103	Фінансова звітність за сегментами	СБОДС, які складають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи	18	Звітність за сегментами	Суб'єкти державного сектору (крім ДКП), з виділеними сегментами діяльності та/або географічними сегментами
105	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	СБОДС в умовах гіперінфляції	10	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Суб'єкти державного сектору (крім ДКП), що складають звітність у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою
125	Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі (СБОДС)	3	Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці	Суб'єкти державного сектору (крім державних комерційних підприємств (ДКП))
	-	-	8	Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах	Суб'єкти державного сектору (крім ДКП), що є контролюючими учасниками і інвесторами
	-	-	24	Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів	Суб'єкти державного сектору (крім ДКП), які зобов'язані або вирішили оприлюднювати свої затверджені бюджети

Як видно з наведених у таблиці даних, між національними стандартами та міжнародними стандартами в частині складання і подання звітності не відмічається чіткої відповідності. Основним

стандартом, яким регламентується складання фінансової звітності є НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», якому відповідають МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» та МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів». У таблиці 2 наведено порівняння основних положень цих стандартів.

Таблиця 2

Порівняння окремих положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»

Положення стандартів	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»
Принципи підготовки фінансової звітності	Наведено принципи згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Виділено принцип нарахування, подано вимоги до фінансових звітів та їх якісні характеристики
Суб'єкти, що застосовують положення стандарту	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди	Суб'єкти господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств
Склад фінансової звітності	Баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітів	Звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікова політика та примітки до фінансових звітів
Вимоги до облікової політики	Визначається на основі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі у розпорядчому документі, послідовно застосовується таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС	Обирається та послідовно застосовується так, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам кожного застосованого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору
Звітний період	Календарний рік	Рік
Форми фінансових звітів	Затверджені та наведені у додатках	Форми на затверджені

Принципи підготовки фінансової звітності в національних стандартах виділені в окремому розділі і вони відповідають принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зазначених в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- 1) Безперервності діяльності;
- 2) Періодичності;
- 3) Історичної (фактичної) собівартості;
- 4) Нарахування та відповідності доходів і витрат;
- 5) Повного висвітлення;
- 6) Послідовності;
- 7) Обачності;
- 8) Превалювання сутності над формою;
- 9) Єдиного грошового вимірника.

В міжнародних стандартах принципи не винесені в окремий розділ. Окрема увага приділена серед визначення термінів стандарту МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» принципу нарахування, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються, а не коли сплачуються чи отримуються грошові кошти або їх еквіваленти. В розділі «Судження загального характеру» та в додатку 2 «Якісні характеристики фінансової звітності» наводяться вимоги до складання та подання фінансових звітів, які по суті є основою сформульованих принципів у Національних стандартах. Серед загальних вимог до фінансових звітів наведено:

- 1) Достовірне подання і відповідність Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектору;
 - 2) Облікова політика;
 - 3) Безперервність;
 - 4) Послідовність подання;
 - 5) Суттєвість та об'єднання;
 - 6) Згорання;
 - 7) Порівняльна інформація.
- До якісних характеристик фінансової звітності віднесено:

- 1) Зрозумілість;
- 2) Доречність, що також включає суттєвість;
- 3) Достовірність, що розшифровується як правдиве подання, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота;
- 4) Порівнюваність.

В п. 19 МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» наводиться перелік компонентів фінансових звітів (таблиця 2). В стандарті зазначено, що ці компоненти можуть називатись різними термінами. Перелік форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору в Україні наведено в розділі IV НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (таблиця 2), він в повній мірі відповідає переліку згідно міжнародних стандартів.

Різний підхід відмічається в затвердженні форм фінансових звітів суб'єктів державного сектору. В МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» форми фінансових звітів не затверджуються, а в додатках наведено приклади структури фінансового звіту. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» затверджено конкретні форми 4 фінансових звітів (форма «Приміток до звітів» стандартом не встановлюється):

- 1-дс «Баланс»;
- 2-дс «Звіт про фінансові результати»;
- 3-дс «Звіт про рух грошових коштів»;
- 4-дс «Звіт про власний капітал».

При складанні «Звіту про фінансовий стан» МСБОДС 1 надає можливість суб'єкту господарювання обирати, чи розмежовувати активи та пасиви на поточні та не поточні для їх відображення у звіті. В стандарті не вказується порядок чи формат статей, а наводиться лише перелік рядків, що окремо подаються у звіті. Наводяться вимоги та судження щодо подання додаткових статей.

Затверджена Національними стандартами форма 1-дс «Баланс» включає розділи та статті активу і пасиву. Поділ активів відповідає розділам активу балансу та здійснюється на фінансові, не фінансові та витрати майбутніх періодів. Інформація про не фінансові активи наводиться окремо по статтях оборотних та необоротних активів без їх виділення в такі групи. Серед фінансових активів окремо відображаються довгострокові та поточні активи. Поділ пасивів відповідає розділам пасиву балансу та здійснюється на власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів. Інформація про зобов'язання суб'єкту державного сектору наводиться окремо по статтях довгострокових та поточних зобов'язань.

При складанні «Звіту про фінансові результати» МСБОДС 1 наводить перелік інформації, яка повинна бути надана у звіті. Доходи і витрати суб'єкту державного сектору подаються у межах операційної діяльності та поза межами такої. Для складання «Звіту про фінансові результати» під операційною діяльністю розуміється така діяльність, яку веде суб'єкт господарювання для досягнення його основних цілей. При складанні «Звіту про фінансові результати» за ф. 2-дс згідно НП(С)БОДС 101 поділ доходів та витрат здійснюється для обмінних та необмінних операцій. Згідно НП(С)БОДС 124 «Доходи» [12] необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов; обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Як видно, критерії поділу доходів і витрат при складанні «Звіту про фінансові результати» за національними і міжнародними стандартами відрізняються.

Інші відмінності при складанні «Звіту про фінансові результати» за міжнародними та національними стандартами для державного сектору полягають в тому, що МСБОДС 1 наводить рядки, які повинен містити звіт та вимоги щодо розкриття або надання додаткової інформації. Зокрема, до обов'язково наданої інформації віднесено:

- Детальну класифікацію доходів згідно операцій суб'єкта державного сектору;
- Аналіз витрат із застосуванням їх класифікації.

В затвердженій НП(С)БОДС 101 формі 2-дс «Звіт про фінансові результати» вказано перелік конкретних розділів і статей, які наводяться суб'єктом господарювання.

За МСБОДС 1 при аналізі витрат може застосовуватись за вибором суб'єкту господарювання 1 із способів класифікації:

- 1) За характером витрат;
- 2) За функціями витрат.

В ф. 2-дс «Звіт про фінансові результати» реалізовано відображення витрат за обома наведеними в міжнародних стандартах класифікаціями, а саме:

- 1) Класифікація витрат за їх характером використана при заповненні інформації про витрати у розділі I «Фінансовий результат діяльності»;
- 2) Класифікація за функціями витрат реалізована при заповненні розділу II «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету».

Складання «Звіту про рух грошових коштів» регламентується окремим МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Згідно цих стандартів, суб'єкт

господарювання звітує про рух грошових коштів у розрізі видів діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної. Згідно МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів» передбачено право вибору суб'єкта господарювання обирати метод звітування при відображенні руху коштів від операційної діяльності:

- За прямим методом;
- За непрямим методом.

На відміну від Міжнародних стандартів, у Національних стандартах у формі 3-дс реалізовано лише звітування за прямим методом.

Як і для інших форм фінансових звітів, Національні стандарти затверджують форму «Звіту про рух грошових коштів» (форма 3-дс). В Міжнародних стандартах форму звіту не затверджено, але наведено детальну характеристику грошових потоків за видами діяльності суб'єкта. У додатках представлено приклад Звіту про рух грошових коштів, складеного за прямим та непрямим методами, а також приміток до звіту.

В МСБОДС 1 стосовно складання «Звіту про зміни у чистих активах / власному капіталі» наведено зміст такого звіту та господарські операції, які повинні бути відображені у звіті або примітках до нього, а також наведено приклад подання Звіту. Національними стандартами затверджено форму 4-дс «Звіт про власний капітал».

В Національних стандартах «Примітки до звітів» включені до переліку форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Разом з тим стандарти не надають структуру чи форму приміток. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» містить наступні положення щодо складання та подання «Приміток до фінансових звітів»:

- Загальні вимоги до інформації, яку суб'єкт господарювання повинен відображати у «Примітках до фінансових звітів»;
- Наведений порядок подання інформації, що забезпечить зрозумілість та порівнюваність даних;
- Детальний опис розділу «Облікова політика»;
- Порядок розкриття іншої інформації, яка залишилась нерозкритою в інших формах фінансових звітів.

Питання відображення у звітності змін в обліковій політиці та виявлених суттєвих помилок розкриті в МСБОДС 3 та НП(С)БОДС 125 (таблиця 1). Згідно з Міжнародними стандартами, виправлення суттєвих помилок та відображення змін в обліковій політиці (крім прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору) у фінансових звітах може здійснюватись з використанням двох різних підходів:

- 1) базового підходу;
- 2) дозволеного альтернативного підходу.

На відміну від Міжнародних стандартів, згідно з Національними стандартами виправлення суттєвих помилок та відображення змін в обліковій політиці у звітності здійснюються шляхом коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного періоду та повторного відображення порівняльної інформації фінансової звітності попередніх періодів.

В рамках програми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі Міністерством фінансів України було розроблено і затверджено «План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [14] та проект «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського облік в державному секторі» (планується застосування з 01.01.2017 р.). План рахунків побудовано таким чином, що номер рахунку дозволяє ідентифікувати суб'єкта державного сектору, для якого цей рахунок призначений. Номер балансового рахунку складається із чотирьох цифр, третя цифра є ідентифікатором суб'єкта державного сектору: 1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства.

Структура Плану рахунків узгоджена з формами фінансових звітів, затверджених Національними стандартами. Зокрема, для розпорядників бюджетних коштів узгодження Плану рахунків та фінансових звітів відображено на рисунку 1.

На рисунку 1 не наведено відповідність рахунків класів 3 «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», 4 «Розрахунки», 9 «Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів» фінансовим звітам, оскільки рахунки цих класів не призначені для застосування розпорядниками бюджетних коштів.

Для складання «Звіту про власний капітал» розпорядниками бюджетних коштів облікова інформація формується на підставі інформації з бухгалтерських рахунків класу 5 «Капітал та фінансовий результат». Для складання «Звіту про рух грошових коштів» розпорядниками бюджетних коштів облікова інформація формується з господарських операцій, що відображаються на відповідних субрахунках бухгалтерських рахунків 221 «Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів», 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів».

Висновки

Отже, дослідивши та узагальнивши положення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі в частині складання та подання фінансової звітності, запропоновано удосконалити положення щодо

формування облікової інформації для складання фінансової звітності суб'єктів державно сектору України в умовах трансформації до міжнародних стандартів. Зокрема, встановлено відповідність національних стандартів міжнародним у частині складання та подання фінансової звітності та проведено порівняння окремих положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів». Визначено спільні та відмінні риси і підходи до подання фінансової звітності за Національними та Міжнародними стандартами. Розкрито узгодження структури «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» та фінансових звітів для розпорядників бюджетних коштів.

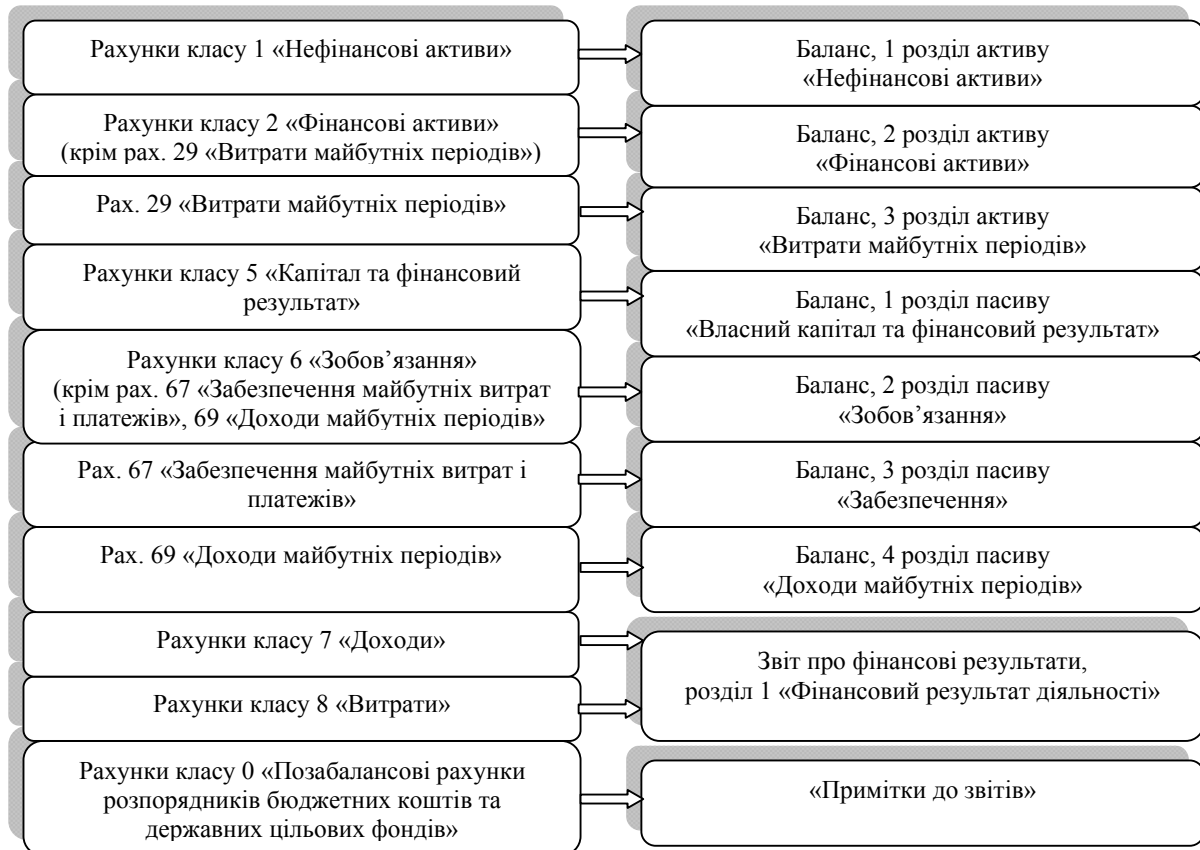


Рис. 1. Узгодження Плану рахунків та фінансових звітів розпорядників бюджетних коштів

Подальшими перспективними дослідженнями у даному напрямку вбачається розробка методики трансформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору при переході до складання звітності за НП(С)БОДС, удосконалення теоретичних та методичних аспектів проведення аналізу господарської діяльності суб'єктів державного сектору на основі фінансової звітності, складеної за НП(С)БОДС, а також узгодження структури «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» та фінансових звітів для Державного казначейства та державних цільових фондів.

Література

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 рр. : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>.
2. Ловінська Л.Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.
3. Ловінська Л.Г. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору / Л.Г. Ловінська, Є.В. Калюга // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 84–96.
4. Ловінська Л.Г. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 84–100.
5. Косова Т.Д. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектора / Т.Д. Косова, І.А. Ангеліна // Бізнесінформ. – 2014. – № 8. – С. 218–222.
6. Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А.І. Фаріон. – Київ, 2011. – 20 с.

7. Кладницька Т. А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 156 – 159.
8. Дорошенко О. О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // Бізнесінформ. – 2013. – № 2. – С. 209 – 211.
9. Чемерис О. М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О. М. Чемерис // Державне управління: теорія та практика. – 2009. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf.
10. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
12. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі // Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
13. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. Видання 2003 р. / Міжнародна федерація бухгалтерів // Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024
14. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

Надійшла 10.12.2015; рецензент: к. е. н. Будько О. В.