

УДК 657

Свірко С.В., д.е.н., професор

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім.В.Гетьмана»

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ПОЗИЦІЇ МІЖНАРОДНОЇ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

В статті розглянуті позиції та основні підходи до облікової політики суб'єктів державного сектора відповідно до МСБОДС (Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі)

In this article is an investigated accounting policy under IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

В статье рассмотрены позиции и основные подходы к учетной политике субъектов государственного сектора в соответствии с МСБОДС (Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе)

Нинішній етап розвитку бухгалтерського обліку виконання кошторису безпосередньо пов'язаний з процесами гармонізації облікових систем світу. Чіткі орієнтири щодо кінцевого результату реформування зазначеної складової національної облікової системи, закріплені у відповідних нормативних документах [1, 2], потребують вивчення світового досвіду і, передусім, теорії і практики розвинутих країн світу, уособлених в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору. Однією з ключових і відправних позицій міжнародного фінансового обліку є облікова політика.

Сучасна світова система організації фінансового обліку передбачає два рівня регулювання фінансового обліку суб'єктів державного сектору: зовнішнє та внутрішнє. Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі, що виражається у встановленні та визначенні МСБОДС та національними стандартами основних позицій методології та методики фінансового обліку, у тому числі порядку складання та подання звітності, має на меті забезпечити методологічну єдність щодо бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору в

цілому, а отже, і порівнянність облікової інформації на мікро- і макрорівнях. Така форма управління підсистемою фінансового обліку в науковій літературі набула назви «облікової політики на рівні країни» або «облікової політики на макрорівні». Остання визначається рівнем розвитку національної та світової економіки, у тому числі і відповідних підсистем фінансового обліку, а також ступенем інтеграції відповідної держави у світове економічне співтовариство. Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах МСБОДС, втім, цілковито перебуває у веденні суб'єктів державного сектору. Означений рівень керівництва фінансовим обліком суб'єктів державного сектору реалізує свої права і завдання у формі вироблення облікової політики власне суб'єктів державного сектору.

МСБОДС під обліковою політикою розуміють конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів 3 МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує управлінському обліковому персоналу обирати, розробляти та застосовувати облікову політику суб'єкта господарювання і, відповідно, складати фінансову звітність з урахування вимог кожного Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору 4. Якщо конкретної вимоги немає, управлінському обліковому персоналу слід розробити облікову політику у такому змістовному форматі, який забезпечить подання у фінансових звітах інформації певної якості, а саме:

- доречної щодо потреб користувачів при прийнятті відповідних рішень;
- достовірної щодо фінансових результатів діяльності, фінансового стану суб'єкта та економічної сутності подій та операцій, а не просто їх юридичної форми, а також є нейтральною (вільною від упередження, обачною та повною у всіх суттєвих аспектах).

Формування облікової політики суб'єктів державного сектору, як і суб'єктів інших секторів економіки, перед усім базується на принципі альтернативності, який означає, що при затвердженні облікової політики управлінський обліковий персонал має обрати один з існуючих запропонованих відповідним

нормативним або рекомендує документом підходів. Таким чином, якщо згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору можна застосовувати одну з описаних альтернативних облікових політик (базову чи дозволену альтернативну), суб'єктові господарювання слід обрати та послідовно застосовувати одну з цих політик. Якщо стандарт вимагає або дозволяє певну класифікацію статей, слід обрати та послідовно застосовувати єдину облікову політику до кожної категорії за такою класифікацією. У разі відсутності конкретного МСБОДС, який би регулював позиції щодо обліку певного його об'єкту, управлінський обліковий персонал має самостійно визначити зазначені позиції, керуючись при цьому необхідністю надання користувачам фінансових звітів суб'єкту державного сектору найкориснішої інформації щодо даного об'єкту. При визначенні власного судження за вказаною позицією управлінський обліковий персонал має враховувати: вимоги та рекомендації МСБОДС, що стосуються подібних чи пов'язаних питань; визначення, критерії визнання та оцінки для активів, зобов'язань, доходу і витрат, наведені в інших публікаціях Комітету державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів; публікації інших органів, які встановлюють стандарти, і практику, прийняту в приватному чи державному секторі, але лише в тому обсязі і в тій частині змістовного навантаження, які відповідають вимогам та рекомендаціям МСБОДС. Усі положення облікової політики є рівнозначно важливими. Окрім того, облікова політика може бути суттєвою, навіть якщо суми, показані для поточного та попередніх періодів, не є суттєвими.

Важливим моментом щодо обраної та сформованої облікової політики є те, що для кожного звітного періоду має застосовуватись однакова облікова політика. Така вимога пояснюється тим, що користувачі інформації повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти суб'єкта господарювання за певний період для визначення тенденцій у його фінансовому стані, результатах діяльності та потоках грошових коштів.

Затверджені положення облікової політики суб'єкту державного сектору розміщується у примітках до фінансової звітності.

В межах облікової політики варто виокремлювати базові

складові її побудови, такі як об'єкти та елементи. Відповідно до положень міжнародної облікової практики під об'єктом облікової політики в міжнародній практиці розуміють статті фінансової звітності, на висвітлення яких спрямована власне облікова політики з метою конкретизації позицій обліку щодо них. Виходячи з цього та враховуючи те, що облікова політика є продуктом системи бухгалтерського обліку, покликана забезпечити оптимізацію останньої, а об'єкти облікової політики є похідними об'єктного апарату власне системи бухгалтерського обліку. Елементами облікової політики виступають можливі методичні прийоми, способи та процедури, пов'язані з оцінкою чи обліком статей фінансової звітності (їх компонентів), що обираються відповідно до МСБОДС з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єктів СДУ.

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» визначає орієнтовний перелік об'єктів облікової політики, а саме: основні засоби, інвестиційну нерухомість, фінансову та операційну оренду, запаси, інвестиції, фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу, доходи, витрати на позики, витрати на виплати працівникам, витрати по будівельним контрактам тощо [3] (табл. 1).

На підставі обраних позицій елементів облікової політики, кожен суб'єкт державного сектору розробляє власну облікову політику. Положення створеної облікової політики відображаються в окремому розділі приміток до фінансових звітів за такою структурою:

■ опис основного принципу (принципів) оцінки, що застосовуються при складанні фінансових звітів. Оскільки принципи оцінки є основою складання фінансової звітності, важливо бути обізнаним із застосованим основним принципом (принципами), як то принципом: за історичною собівартістю, поточною вартістю, вартістю реалізації, справедливою вартістю або теперішньою вартістю. В разі, якщо у фінансових звітах застосовується більше одного основного принципу (наприклад, якщо переоцінюються деякі певні статті), достатнім є позначення категорій активів і зобов'язань, до яких застосовано інший підхід до оцінки;

Табл.1

Об'єкти та елементи облікової політики,
описані в МСБОДС

Облікова політика (ОП) суб'єкту СДУ		МСБОДС, що містить тлумачення позицій
Об'єкти ОП	Елементи ОП	
1	2	3
Основні засоби	<i>порядок визначення валової балансової вартості; порядок переоцінки; метод амортизації; строки корисної експлуатації або норми амортизації; порядок визначення валової балансової вартості та суми накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду; порядок узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду</i>	МСБОДС 17 «Основні засоби»
Інвестиційна нерухомість	<i>критерії розрізнення: інвестиційної нерухомості, нерухомості, зайнятої власником, і нерухомості, утриманої для продажу в процесі звичайної діяльності (у разі, якщо класифікація нерухомості утруднена); метод та основні припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості; міра, в якій справедлива вартість інвестиційної нерухомості базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем; у разі використання при оцінюванні об'єктів моделі справедливої вартості – порядок узгодження балансової вартості інвестиційної</i>	МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»
1	2	3
	<i>нерухомості на початок і кінець періоду; у разі використання при оцінюванні моделі собівартості – метод амортизації; строки корисної експлуатації або норми амортизації; порядок визначення валової балансової вартості і накопиченої амортизації (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду; порядок узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду; порядок визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості</i>	
Фінансова та операційна оренда	<i>для орендарів: порядок розподілу орендних платежів між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань; метод нарахування</i>	МСБОДС 13 «Оренда»

	<i>амортизації; порядок визначення чистої балансової вартості; для орендодавців: порядок визначення орендних платежів у складі дебіторської заборгованості та модель визнання фінансових доходів від оренди; метод нарахування амортизації</i>	
Запаси	<i>порядок оцінки запасів, у тому числі у формули собівартості; порядок визнання балансової вартості запасів витратами; метод оцінки запасів при їх списанні</i>	МСБОДС 12 «Запаси»
Інвестиції	<i>методи обліку інвестицій</i>	МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»
Курсові різниці	<i>метод для переведення коригувань гудвілу і справедливої вартості, що виникають при придбанні закордонного суб'єкта господарювання</i>	МСБОДС 4 «Вплив змін курсових різниць»
Фінансові активи, та зобов'язання, інструменти власного капіталу	<i>критерії та порядок визнання, базу та методи оцінки до кожного класу фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу</i>	МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
Непередбачені активи, непередбачені зобов'язання та забезпечення	<i>порядок визнання та методи оцінки непередбачених активів, непередбачених зобов'язань та забезпечення</i>	МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
Доходи 1	<i>методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачас 2</i>	МСБОДС 9 «Дохід від 3
	<i>надання послуг</i>	операцій обміну», МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій»
Витрати на позики	<i>порядок визнання витрат на позики</i>	МСБОДС 5 «Витрати на позики»
Витрати та доходи по будівельним контрактам	<i>порядок визнання та методи оцінки витрат та доходів за будівельними контрактами</i>	МСБОДС 11 «Будівельні контракти»
Виплати працівникам	<i>порядок визнання та методи оцінки виплат працівникам</i>	МСБОДС 25 «Винагорода працівників»

- визначення, якою мірою суб'єкт господарювання застосовував положення перехідного періоду МСБОДС;
- викладення кожного конкретного аспекту облікової політики, необхідного для належного складання та розуміння фінансових звітів. Вирішуючи, чи слід розкривати певний аспект облікової політики, управлінський персонал ураховує, чи допоможе розкриття інформації користувачам у розумінні способу відображення операцій та подій у наведених у звітності фінансових результатах і фінансовому стані. До основних аспектів облікової політики, які МСБОДС рекомендують брати до уваги при поданні інформації суб'єктам господарювання, включають такі: визнання доходів; принципи консолідації, включаючи контрольовані суб'єкти господарювання; інвестиції; визнання та амортизацію матеріальних та нематеріальних активів; капіталізацію витрат на позики та інших витрат (запаси, утримувані для продажу; інші активи, що кваліфікуються); будівельні контракти; інвестиційну нерухомість; фінансові інструменти та інвестиції; оренду; витрати на дослідження та розробки; запаси (утримувані для перепродажу; утримувані для споживання); забезпечення; витрати на виплати працівникам; переведення та хеджування іноземної валюти; визначення сегментів та основу розподілу витрат між сегментами; облік за умов інфляції; державні гранти. Втім, МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» наголошує, що основні аспекти облікової політики не обмежуються вказаним переліком. Облікову політику доцільно також розкривати для кожного аспекту, не охопленого чинними МСБОДС, але який був обраний; при цьому обрана позиція щодо останнього має бути реалізована з урахуванням вимог щодо забезпечення у фінансових звітах інформації певної якості.

При створенні облікової політики кожний суб'єкт господарювання враховує характер операцій і аспекти політики, які з позиції користувачів інформації мають розкриватись суб'єктом господарювання такого типу. Наприклад, суб'єкти господарювання державного сектору в цілому мають розкривати облікову політику щодо визнання податків, дарунків та інших форм неповоротного доходу. Якщо суб'єкт господарювання веде значну закордонну діяльність або операції в іноземній валюті, слід очікувати

розкриття інформації про облікову політику щодо визнання прибутків та збитків від валютного курсу і хеджування таких прибутків та збитків. У консолідованих фінансових звітах розкривається інформація про політику, застосовану до визначення гудвілу і частки меншості.

Облікова політика суб'єктів державного сектору може змінюватися, але тільки в разі законодавчих вимог (зокрема, обов'язкових до виконання нормативних документів регулятивного характеру), вимог органу, який установлює стандарти бухгалтерського обліку, або у випадку, коли зміни забезпечать більш адекватне або реалістичне відображення інформації про фінансовий стан, фінансові результати або потоки грошових коштів суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» зміною в обліковій політиці слід вважати перехід від одного принципу обліку до іншого, а також зміну облікового підходу, визнання або вимірювання операції чи події в рамках того самого облікового принципу [5]. Не вважається зміною облікової політики:

- прийняття облікової політики для подій або операцій, які суттєво відрізняються від попередніх подій або операцій;
- прийняття нової облікової політики для подій або операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

Згідно з вимогами МСБОДС 3 зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно або перспективно. Результатом ретроспективного застосування є умовне припущення, що нова облікова політика щодо подій та операцій застосовувалася завжди незмінно, тобто з моменту виникнення таких статей. Перспективне застосування означає, що нова облікова політика поширюється на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При перспективному застосуванні не робиться ніяких коригувань щодо попередніх періодів ні щодо сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, ні щодо відображеного у звітності чистого надлишку або дефіциту за поточний період, оскільки існуючі залишки не перераховуються. Проте нова облікова політика поширюється на існуючі залишки з моменту впровадження зміни (наприклад, суб'єкт господарювання

може вирішити змінити свою облікову політику щодо витрат на позики та капіталізувати ці витрати згідно з дозволеним альтернативним підходом у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 5 "Витрати на позики". Згідно з перспективним застосуванням нова облікова політика поширюється тільки на ті витрати на позики, які відбулися після дати зміни облікової політики).

Зміну в обліковій політиці, яка відбувається з прийняттям нового МСБОДС, слід обліковувати згідно з певними перехідними положеннями в разі їх наявності у цьому МСБОДС. Перехідні положення, які містяться у МСБОДС, можуть вимагати ретроспективного або перспективного застосування змін в обліковій політиці. У випадку відсутності будь-яких перехідних положень, зміна облікової політики має застосовуватися відповідно до базового підхід або згідно з дозволеним альтернативним підходом.

Базовий підхід

Зміни в обліковій політиці мають застосовуватись ретроспективно за винятком випадків, коли суми будь-яких коригувань, які виконані внаслідок таких змін і які стосуються попередніх періодів, не можна достовірно визначити. Будь-яке коригування, що виникає, має відображатися у звітності як коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перераховувати, крім випадків, коли це зробити неможливо. Це означає, що фінансові звіти, у тому числі порівняльна інформація за попередні періоди, подаються так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Тому порівняльну інформацію перераховують для відображення нової облікової політики. Суму поправки, пов'язаної з періодами, попередніми щодо тих, які включені до фінансових звітів, коригують на сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок першого з представлених періодів. Будь-яку іншу інформацію стосовно попередніх періодів, таку як стислий виклад фінансових даних, також перераховують. Перерахування порівняльної інформації не обов'язково призводить до змін у фінансових звітах, які вже були схвалені керівним органом або зареєстровані чи подані до

регулювальних органів, проте національне законодавство може вимагати внесення поправок до таких фінансових звітів.

Зміни в обліковій політиці мають застосовуватись перспективно, коли суму коригування сальдо на початок періоду (що вимагається положенням базового підходу) не можна визначити достовірно. Коли зміни в обліковій політиці мають суттєвий вплив на поточний період чи на будь-який попередній відображений період або ж можуть мати суттєвий вплив на наступні періоди, суб'єктові господарювання слід розкривати:

- причини зміни;
- суму коригування за поточний період і за кожний відображений період;
- суму коригування, пов'язану з періодами, що передували тим періодам, які включаються до порівняльної інформації;
- той факт, що порівняльна інформація була перерахована або зауваження про неможливість такого перерахування.

Дозволений альтернативний підхід

Зміни в обліковій політиці мають застосовуватись ретроспективно, за винятком випадків, коли суму будь-якого коригування, яке відноситься до попередніх періодів, не можна достовірно визначити. Будь-які коригування, які є наслідком зміни в обліковій політиці, слід включати до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період. Порівняльну інформацію слід відображати так, як вона наводиться у фінансових звітах за попередній період. Слід подавати також додаткову прогностичну порівняльну інформацію, складену відповідно до вищевказаних умов, якщо це можливо. Коригування, які виникають у результаті змін облікової політики, включаються до визначення чистого надлишку або дефіциту за даний період. Проте надається додаткова порівняльна інформація (часто в окремих графах) для відображення чистого надлишку або дефіциту та фінансового стану на поточний період чи за будь-які попередні періоди так, наче нова облікова політика застосовувалась завжди. Подібний обліковий підхід може бути необхідним у країнах, де вимагається включати до фінансових звітів порівняльну інформацію, яка узгоджується з фінансовими звітами, поданими в попередні періоди.

Зміни в обліковій політиці слід застосовувати перспективно, якщо суму, що має включатися до чистого надлишку чи дефіциту за поточний період, не можна достовірно визначити.

Коли зміни в обліковій політиці мають суттєвий вплив на поточний чи будь-який попередній відображений період, або можуть мати суттєвий вплив на майбутні періоди, суб'єктові господарювання слід розкривати:

- причини змін;
- суму коригування, визнану в чистому надлишку або збитках у поточному періоді;
- суму коригування, що включається до кожного періоду, за який надається прогнозна інформація, і суму коригування, пов'язаного з періодами, попередніми щодо тих, що включені до фінансових звітів. У разі недоцільності надання прогнозової інформації цей факт слід розкривати.

Важливим моментом облікової політики є зміна облікових оцінок. Через притаманну будь-якому процесу надання послуг, виконання робіт і іншим видам діяльності суб'єктів ДС невизначеність та очікуваність, але невпевненість щодо результатів, багато статей фінансових звітів можуть бути оцінені тільки попередньо. Процес попередньої облікової оцінки включає судження, побудовані на основі останньої наявної фактичної інформації (наприклад, може виникнути потреба в оцінці заборгованості зі сплати державних податків, безнадійних боргів, що виникли внаслідок несплачених податків, старіння запасів або строку корисної експлуатації чи очікуваної моделі споживання економічних вигод або потенціалу корисності активів, що амортизуються, або відсотка завершення спорудження доріг). Використання прийнятних оцінок є суттєвою частиною складання фінансових звітів і не порушує їхньої достовірності. Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або в результаті появи нової інформації, накопичення досвіду чи настання подальших подій. По суті, перегляд оцінок не веде до коригування визначення екстраординарної статті та не призводить до суттєвої помилки. Інколи важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках зміна

розглядається як зміна облікових оцінок із відповідним розкриттям інформації.

Результат зміни облікових оцінок має включатися у визначення чистого надлишку чи дефіциту в той період: коли відбулася зміна, якщо вона впливає тільки на цей період, або коли відбулася зміна і в наступні періоди (якщо вона впливає на всі періоди). Зміна облікових оцінок може впливати тільки на поточний період або і на поточний, і на майбутні періоди (наприклад, зміна в оцінках суми безнадійних боргів впливає тільки на поточний період і, отже, визнається негайно; зміна в оцінках строку корисної експлуатації або очікуваної моделі споживання економічних вигод або потенціалу корисності активів, що амортизуються, впливає на амортизаційні відрахування в поточному і кожному наступному періоді протягом строку корисної експлуатації активу, що залишився. В обох випадках результат змін, пов'язаних з поточним періодом, визнається як дохід або витрати поточного періоду). Вплив зміни, якщо вона буде, визнають у майбутніх періодах.

Вплив зміни в обліковій оцінці слід включати до тієї самої класифікації статей звіту про фінансові результати, яка використовувалася раніше для оцінок. Для забезпечення порівнюваності фінансових звітів за різні періоди вплив змін облікових оцінок на оцінки, які раніше були включені до надлишку чи дефіциту від звичайної діяльності, включаються до складу цього компонента чистого надлишку або дефіциту. Вплив зміни в обліковій оцінці на оцінку, яка раніше була включена як екстраординарна стаття, відображається у звітності як екстраординарна стаття.

МСБОДС рекомендує розкривати характер і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або які, за очікуваннями, суттєво впливатимуть на наступні періоди. Якщо визначати суму недоцільно, необхідно розкрити інформацію про цей факт.

Під час застосування облікової політики можуть виникати помилки, які призводять до помилок у створенні інформаційного поля фінансових звітів (помилки у фінансових звітах можуть виникати і у наслідок помилок у математичних підрахунках, а також у наслідок неправильної інтерпретації фактів, недогляду або

шахрайства). Помилки у складанні фінансових звітів одного або кількох попередніх періодів можуть розкриватися в поточному періоді. виправлення цих помилок, як правило, включається до визначення чистого надлишку або дефіциту за поточний період [6].

В окремих випадках помилка може мати настільки суттєвий вплив на фінансові звіти одного або кількох періодів, що ці фінансові звіти вже не можуть більше вважатися достовірними на дату їх опублікування. Такі помилки називають суттєвими (наприклад, незанесення до фінансових звітів значного класу доходів або витрат). виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення порівняльної інформації або викладу додаткової прогностичної інформації. виправлення суттєвих помилок слід відрізнити від змін в облікових оцінках, оскільки за своєю суттю облікові оцінки є наближеними даними, які, можливо, необхідно переглядати з надходженням додаткової інформації (наприклад, прибуток або збиток, визнані в результаті непередбаченої події, які не могли бути попередньо оцінені достовірно, не є виправленням суттєвої помилки).

Список використаних джерел:

1. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері: Указ Президента України від 25.12.01 № 1251/2001 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 № 34 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі // http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024
4. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» // <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81051/5apdf>
5. МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» // <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81064/18apdf>
6. Международные стандарты финансовой отчётности для общественного сектора /А. И. Веренков, Д. К. Дюлентенкова, А. А. Ефремова, Р. Н. Рахшаев, К. Б. Сиволагов. -М.: ICAR, 2001. — 335 с.