

УДК 657.1:006

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-260-4-119-124

ФЕСУН І. Ю.

Хмельницький національний університет

МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ВИКЛИКИ І ПЕРСПЕКТИВИ

У статті розкривається специфіка сучасного етапу реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. Визначено проблеми на шляху досягнення цільових показників модернізації. Обґрунтовано пріоритетні заходи зміни організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку в державному секторі в контексті реформування системи державних фінансів.

Ключові слова: державний сектор, метод нарахування, касовий метод, програмно-цільовий метод, стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, суб'єкт державного сектору.

FESUN I.

Khmelnitsky National University

MODERNIZATION OF THE ACCOUNTING SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR: CHALLENGES AND PERSPECTIVES

In the context of the reform of the public finance system of Ukraine, begun at the beginning of the XXI century, the modernization of the accounting system in the public sector, which forms the basis of the information support of any reforms, becomes of particular relevance. Therefore, the purpose of this study is to substantiate the perspective directions of modernization of the accounting system on the basis of identification of existing problems in the field of public finance and budget accounting, as well as trends in the development of generally accepted accounting and disclosure rules. The main problems that hinder the systematic reform of accounting are defined: the opacity of public finances, the uncertainty of the public sector entities in Ukraine, the formal use of the program-target method, the unwillingness of a total transition to the accrual method, outside the systemic positioning of the State Treasury Service of Ukraine. Their analysis has proved the validity of strategic guidelines for modernization, defined at the national level. At the same time the obtained results prove the objective necessity of the variability of accounting methods and procedures (within the framework of the generally accepted conceptual framework of accounting and financial reporting in the public sector) and the extension of the powers of the persons responsible for organization and accounting within the public sector entity. Thus, the basis for the modernization of the modern accounting system in the public sector of Ukraine in the long run should be to improve the quality of accounting data in the context of information exchange between their users and producers. Its objective prerequisite is the recognition of the market relations between the consumers of services (economy, society) and their suppliers (public sector entities).

Keywords: public sector, accrual method, cash method, program-target method, public sector accounting standards, public sector entity.

Постановка проблеми. Однією з ключових сфер у фінансовій конструкції держави є система державних фінансів як цілісний комплекс структурних і функціональних органів, які забезпечують реалізацію перерозподільчих відносин шляхом акумуляції грошових коштів і фінансування витрат в ході виконання державних функцій з урахуванням існуючих ресурсних, економічних, правових і політичних обмежень. Не випадково чільне місце серед індикаторів економічної безпеки країни займає рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет. І за цим показником Україна наближається до середньоєвропейських значень (близько 42% з урахуванням доходів соціальних фондів порівняно із 45,2% ВВП за даними Євростату [2, с. 36]). Однак рівень економічної безпеки у нас залишається традиційно низьким, що вимагає реформування існуючої системи державних фінансів у напрямку підвищення ефективності перерозподільчих відносин. При цьому підґрунтям процесу реформування виступає якісне інформаційне забезпечення, здатне забезпечити прийняття виважених управлінських рішень та безперервний моніторинг цільового використання бюджетних коштів.

Більше того, відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р, бухгалтерський облік в державному секторі визначений складовою частиною системи управління державними фінансами за напрямком забезпечення ефективного виконання бюджету, а його модернізація – одним з цільових показників реформування. Йдеться, насамперед, про розробку та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, кінцевим продуктом яких має стати повний пакет фінансових звітів, що узгоджуються із загальноприйнятими принципами і стандартами звітності. Наразі, за останніми оприлюдненими оцінками МБРР та Світового банку, за показником «Стандарти звітності» Звіту про ефективність управління державними фінансами Україна має бал «С» [3, с. 67], тоді як достатнім результативним показником модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (по закінченню реформування) повинен стати бал «А».

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Об'єктивну необхідність та пріоритетні шляхи реформування обліку в державному секторі у своїх працях обґрунтовували П. Атамас, Ф. Бутинець,

Р. Джога, Т. Єфіменко, С. Зубілевич, Т. Китайчук, Л. Ловінська, С. Свірко, Н. Сушко, А. Фаріон, Н. Хорунжак, Є. Шара та ряд інших науковців. Звертає на себе увагу ширина предметної області аналізованих досліджень: від концептуальних засад організації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі [4; 7; 8; 13] до окремих елементів методу бухгалтерського обліку [5; 6; 9]. Причому сучасні дослідження переважно зосереджуються на питаннях впровадження міжнародного досвіду в контексті модернізації облікової системи суб'єктів державного сектору.

Попри це, триваюча реформа державних фінансів та системи управління ними (щонайменше до 2020 року) генерує все нові і нові виклики і завдання для системи бухгалтерського обліку в державному секторі, без урахування яких цільова мета модернізації системи бухгалтерського обліку не буде досягнута. Крім того, комітет з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів проводить постійну роботу із удосконалення серії міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору (МСБОДС (IPSAS)), що вимагає їх додаткового опрацювання та врахування в українських реаліях.

Формулювання цілей статті. Відтак, метою статті є обґрунтування перспективних напрямків модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі української економіки на основі визначення існуючих проблем у сфері державних фінансів і бюджетного обліку та тенденцій розвитку загальноприйнятих правил обліку та розкриття інформації.

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі характеризується високою динамічністю та радикальними змінами, орієнтованими на уніфікацію облікових правил комерційного та некомерційного секторів. Підвалини останньої були закладені ще у 2011 році, коли зі статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» було виключено норму щодо повноважень Державного казначейства України у частині встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та господарських операцій бюджетних установ. Якщо на початку реформування національної системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні (кінець 90-х – початок 2000-х рр.) умовно розрізнялися три облікові підсистеми: банків, бюджетних установ, суб'єктів господарювання (крім банків і бюджетних установ), то починаючи з 2011 року за ознакою суб'єкта управління виділяються лише дві облікові підсистеми: банків та суб'єктів господарювання (крім банків). Відповідно, регуляторні функції закріплені виключно за Міністерством фінансів та Національним банком України. Державна казначейська служба України лише наділена правом у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляти методичні рекомендації щодо застосування національних стандартів бухгалтерського обліку. Одночасно вона визначена як «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів» [10].

На особливу увагу заслуговує проблема визначення складу суб'єктів, які реалізують заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі та на яких вона безпосередньо націлена. Так, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначає суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі як сукупність із розпорядників бюджетних коштів, Державного казначейства та державних цільових фондів. Такий підхід повністю виправдовує себе з точки зору бюджетного процесу та участі в ньому зазначених суб'єктів, однак є некоректним з точки зору сутнісного навантаження економічно-правової категорії «державний сектор економіки». Аналіз положень Керівництва зі статистики державних фінансів – 2014 свідчить про виділення у складі інституційних одиниць державного сектора економіки: по-перше, сектора державного управління, який включає центральний уряд, регіональні та місцеві органи управління; по-друге, сектора суб'єктів господарювання, заснованих на державній власності (державних корпорацій), що охоплює державні фінансові на нефінансові корпорації [11].

В цілому аналогічний підхід містить Господарський кодекс України, розрізняючи суб'єктів управління у державному секторі економіки та суб'єктів господарювання державного сектора економіки. Попри це, існуючі відмінності у методології обліку та звітності унеможливають отримання інформації про державний сектор України у зведеному вигляді та свідчать, що система державної статистики України досі не приведена у відповідність до стандартів статистики державних фінансів навіть у розрізі секторів.

Зміна стратегічних орієнтирів розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні супроводжується переорієнтацією з обліку фінансових потоків за участю держави (касового обліку бюджетних коштів) до обліку ефективності використання бюджетних коштів, що впливає з контексту Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки. Основою цих процесів є відмова від традиційної континентальної (орієнтованої на функції держави і необхідність їх фінансового забезпечення) на користь англосаксонської (орієнтованої на результат, що вимірюється критеріями досягнення цілі та ефективністю витрачених на це коштів) моделі побудови державних фінансів, офіційно задекларована ще у 2002 році в Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі (розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р.).

Суть програмно-цільового методу полягає у плануванні, виконанні і оцінці виконання бюджету на основі програм, які включають цілі, завдання, показники виконання. Зауважимо, що передумовою його дієвості є комплекс організаційних заходів, пов'язаних із визначенням відповідальних виконавців, їх цілей, завдань та

показників досягнення запланованих цілей. Цей комплекс заходів активно напрацьовувався в 2003–2008 рр., однак у результаті популістських політичних рішень більшість здобутків було нівельовано, що призвело до формального використання програмно-цільового методу та відсутності реального впливу на ефективність бюджетного процесу. Безперечно, на сучасному етапі вже мають місце окремі позитивні зрушення у розвитку програмно-цільового методу в бюджетному процесі, при цьому на систему бухгалтерського обліку покладається колосальне навантаження щодо якісного інформаційного забезпечення управління використанням обмежених ресурсів бюджету для досягнення максимальної ефективності і якості надання державних послуг. Одночасно вимагається забезпечити максимальну бюджетну прозорість (у 2017 р. за індексом Open Budget Index Україна набрала 54 бали зі 100 і посіла у міжнародному рейтингу тридцять дев'яте місце (рис. 1)).

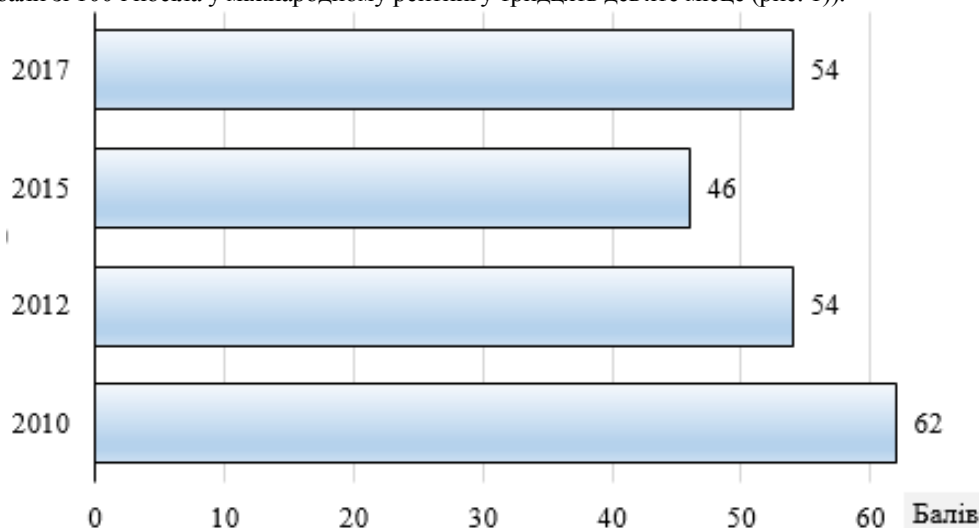


Рис. 1. Зміна бюджетної прозорості України у часі

В цьому сенсі варто звернутися до положень оновленого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які набули чинності 1 січня 2018 року. У зв'язку з поширенням Закону на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства, фінансова звітність суб'єктів державного сектору не повинна становити комерційної таємниці та може оприлюднюватися (надаватися для ознайомлення) за запитом зацікавлених користувачів у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації», крім випадків, передбачених законом.

Головним здобутком і одночасно наріжним каменем модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є перехід від касового методу до методу нарахування, який має на меті не тільки облік всіх прийнятих суб'єктом обліку зобов'язань, але й надає можливість об'єктивної оцінки результатів діяльності суб'єктів державного сектору внаслідок врахування отриманих доходів та понесених витрат за фактом фізичної поставки товарів, робіт, послуг. Щоправда реалізувати цей перехід на практиці повною мірою не вдалося, оскільки сьогодні бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів продовжує вестися органами казначейства за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами та видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу. Причому відповідно до заходів, передбачених Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 рр., здійснити перехід до методу нарахування в органах Державної казначейської служби України планується лише з 1 січня 2019 р. А отже, сьогодні лише розпорядники бюджетних коштів (бюджетні установи) і державні цільові фонди ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів за методом нарахування. Така ситуація призводить до необхідності одночасного врахування касових видатків і фактичних витрат та суттєво підвищує трудомісткість облікового процесу в державному секторі, оскільки відповідні показники зазвичай не збігаються в часі.

Загалом міжнародною практикою напрацьовано такі основні методи обліку в державному секторі: касовий метод – передбачає реєстрацію в бухгалтерському обліку всіх господарських фактів і подій за фактом руху грошових коштів, використовується в обліку надходжень і витрачання грошових коштів на рахунках; метод нарахування – вимагає визнання в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисної служби; модифікований касовий метод – припускає реєстрацію в бухгалтерському обліку не тільки операцій за рухом грошових коштів, а й додаткових активів і зобов'язань; модифікований метод нарахування – скеровує до нарахування та визнання в бухгалтерському обліку доходів і витрат як активів і зобов'язань під час господарської операції.

При цьому експертні оцінки, виконані на основі опрацювання результатів опитування казначейської практики спільноти РЕМРАЛ про бухгалтерський облік і фінансової звітності у державному секторі, свідчать про пріоритетність методу нарахування: 16,7% сукупності країн його активно застосовують, 5,5% – мають детальний план переходу до його застосування, 50,0% – планують перехід у невизначеній перспективі, і лише 5,5% – не розглядають метод нарахування як перспективний для застосування в бюджетному обліку [12, с. 202].

Принциповою відмінністю методу нарахування є перенесення професійних суджень із площини грошових потоків у площину економічних вигод (рис. 2).

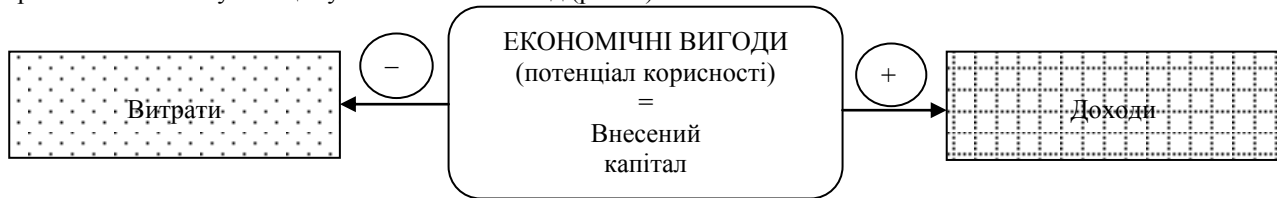


Рис. 2. Логічна схема використання методу нарахування в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору

Отже, економічна сутність доходів і витрат за методом нарахування розкривається через поняття «економічна вигода» (або споріднене «потенціал корисності»), яка Законом про бухгалтерський облік визначена як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Тобто не відкидається значимість генерування позитивних або негативних грошових потоків, але наголос зміщується на момент операції, що забезпечує реєстрацію усіх операцій та подій в облікових регістрах і фінансовій звітності тих звітних періодів, до яких вони фактично відносяться. Ці питання детально урегульовані НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» відповідно.

До безумовних переваг методу нарахування належить, насамперед, економічно обґрунтований розподіл доходів і витрат між звітними періодами та супутнє формування достовірної інформації про стан активів і зобов'язань суб'єкта державного сектора внаслідок організації обліку усіх ресурсних потоків (грошових та негрошових). Окрім того, метод нарахування забезпечує можливість окремого обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних із ним, але незгоджених у тимчасовому періоді, а також некасових операцій (наприклад, взаємозаліки, резерви тощо) [13, с. 23].

Незважаючи на це, попередня оцінка Світового банку свідчить про проблематичне застосування норм НП(С)БОДС в частині методу нарахування з огляду на домінуючу практику різного правозастосування норм вітчизняних стандартів. Звертає на себе увагу, зокрема, ускладнення процесу бухгалтерського обліку (внаслідок необхідності розмежування понесених, оплачених та відкладених доходів і витрат); імовірність суб'єктивізму при визнанні доходів і витрат (внаслідок неоднозначного трактування дати угоди) та подальшого викривлення результату діяльності суб'єкта державного сектора.

Вагомим стримуючим фактором модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України сьогодні виступає позасистемне позиціонування органів Державної казначейської служби України. По-перше, незважаючи на прийняття та введення у дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (перші дев'ять із 01.01.2015, наступні десять із 01.01.2017 і ще один з 01.01.2018 р.), казначейство використовує касовий метод обліку доходів і витрат, що не є достатнім для прогнозування бюджетних показників. Станом на поточний момент заплановане тільки вивчення передового європейського досвіду у частині методу нарахування та визначення ризиків і загроз його застосування. По-друге, на кінець 2017 року органи Казначейства не здійснили переходу на застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, хоча він затверджений ще 31.12.2013 р. і введений у дію 01.01.2017 р. Його застосування в Казначействі відкладено щонайменше до 01.01.2019 р., що потребує значних додаткових трудовитрат в процесі консолідації фінансової звітності внаслідок неповної відповідності об'єктів бухгалтерського обліку. Разом із тим цей комплекс робіт дублюється головними розпорядниками бюджетних коштів та є свідченням неефективності використання бюджетних коштів.

Висновки. Таким чином, основні виклики, що формують завдання і напрямки модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, визначаються вектором розвитку системи управління державними фінансами. Як мінімум, вони пов'язані із неоднозначністю суб'єктного складу державного сектора; зміною моделі побудови державних фінансів; радикальним переглядом концептуальних припущень для ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності.

Перспективні заходи, які передбачається впровадити протягом 2018–2025 рр. з метою модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, охоплюють:

- постійне удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення системи бухгалтерського обліку (передусім, інформаційно-аналітичної системи Казначейства) – до кінця 2020 року;
- постійну роботу щодо підвищення прозорості та якості фінансової звітності (в тому числі забезпечення внутрішнього контролю);
- удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів в державному секторі, починаючи з 2018 року і до кінця 2025 року;

- створення та впровадження уніфікованої інформаційно-аналітичної облікової системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору до початку 2021 року.

Вони окреслені у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 рр. та розвивають заходи, визначені Стратегією модернізації на 2007–2015 рр., і, на нашу думку, свідчать про прагнення зберегти жорстку регламентацію обліку в суб'єктів державного сектору. Такий підхід бачиться дещо конфронтаційним щодо цільової спрямованості реформи у сфері бухгалтерського обліку на базі МСБОДС (фактично – НП(С)БОДС, розроблених на основі МСБОДС). Підтримуючи наведені заходи в цілому, ми схильні вважати об'єктивною необхідністю варіативність облікових методик і процедур (в межах загальноприйнятої концептуальної основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі) та розширення повноважень осіб, відповідальних за організацію та ведення обліку в межах суб'єкта державного сектору.

Література

1. Михайленко С.В. Оцінка індикаторів впливу на бюджетну безпеку держави / С.В. Михайленко, Д.А. Козак // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 7 (158). – С. 8–12.
2. Мельничук І.О. Вітчизняний та закордонний досвід перерозподілу ВВП через публічний сектор економіки / І.О. Мельничук // Сучасний стан та пріоритети модернізації фінансово-економічної системи України : матеріали VII Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (23 листопада 2016 р.). – К. : Алерта, 2016. – 418 с.
3. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік / Секретаріат системи державних видатків та фінансової звітності (ДВФЗ) в Україні. – К., 2016. – 100 с.
4. Китайчук Т.Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду / Т.Г. Китайчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 106–117.
5. Дорошенко О.О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2016. – Вип. 88 (2). – С. 272–279.
6. Ловінська Л.Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99–115.
7. Фаріон А. Основні існуючі протиріччя поняття щодо суб'єктного складу державного сектору України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку / А. Фаріон // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6 (39). – С. 103–112.
8. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст. / С.В. Свірко, М.Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2017. – Вип. 1 (36). – С. 221–246.
9. Хорунжак Н.М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концепція та розвиток / Н.М. Хорунжак // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: Економіка. – 2016. – Вип. 2. – С. 157–162.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 лип. 1999 р. станом на 1 січ. 2018 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Офіц. текст. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2014. – 446 p.
12. Натарова О.В. Імовірність застосування методу нарахування в державному секторі / О.В. Натарова // Науковий вісник НУБІП України. – 2013. – Вип. 181. – С. 198–203.
13. Калюга Є.В. Передумови реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Є.В. Калюга // Економічний аналіз. – 2015. – № 2, т. 21. – С. 18–26.

References

1. Mykhailenko S.V., Kozak D.A. Otsinka indyikatoriv vplyvu na biudzhettu bezpeku derzhavy. Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini. Kyiv, TOV «PresTsentr Kyiv», 2014, no. 7 (158), pp. 8–12.
2. Melnychuk I.O. Vitchyzniani ta zakordonnii dosvid pererozpodilu VVP cherez publichnyi sektor ekonomiky. Suchasnyi stan ta priorytety modernizatsii finansovo-ekonomichnoi systemy Ukrainy: materialy VII vseukrainskoi naukovopraktychnoi konferentsii studentiv, aspirantiv ta molodykh vchenykh (23 lystopada 2016 r.). K., Alereta, 2016, 418 p.
3. Zvit z efektyvnosti upravlinnia derzhavnymy finansamy v Ukraini za 2015 rik. Sekretariat systemy derzhavnykh vydatkiv ta finansovoi zvitnosti (DVFZ) v Ukraini. K., 2016, 100 p.
4. Kytaichuk T.H. Modernizatsiia bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: problemy perekhidnoho periodu. Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. Vinnytsia, VNAU Publ., 2017, no.7, pp. 106–117.
5. Doroshenko O.O. Transformatsiia struktury balansu biudzhetykh ustanov u konteksti modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnoho universytetu sadivnytstva. Umanskyi NUS Publ., 2016, issue 88 (2). – pp. 272–279.
6. Lovinska L.H. Klyasyfikatsiia rakhunkiv bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori za ekonomichnym zmistom u konteksti zaprovadzhenia novoho planu rakhunkiv. Finansy Ukrainy. Kyiv, Derzhavna navchalno-naukova ustanova «Akademiia finansovoho upravlinnia» Publ., 2016. – no. 1. – pp. 99–115.

7. Farion A. Osnovni isnuichi protyrichchia poniattia shchodo subiektnoho skladu derzhavnoho sektora Ukrainy v konteksti modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku. Halytskyi ekonomichnyi visnyk. Ternopil, TNTU im. Ivana Puliuia Publ., 2012, no. 6 (39), pp. 103–112.
8. Svirko S.V., Samchyk M.Iu. Biudzhetni oblik v Ukraini: novatsii XXI st. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Zhytomyr, ZhDTU Publ., 2017, issue 1 (36), pp. 221–246.
9. Khorunzhak N.M. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: kontseptsii ta rozvytok. Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Seriia : Ekonomika. Mukachevo, Mukachivskiy derzh. univer. Publ., 2016, issue 2, pp. 157–162.
10. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. Kyiv, Verkhovna Rada of Ukraine Publ., 1999. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 15.05.2018)
11. Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2014. – 446 p.
12. Natarova O.V. Imovirnist zastosuvannya metodu narakhuvannya v derzhavnomu sektori. Naukovyi visnyk NUBIP Ukrainy. Kyiv, NUBIP Ukrainy Publ., 2013, issue 181, pp. 198–203.
13. Kaliuha Ye.V. Peredumovy reformuvannya bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy. Ekonomichnyi analiz. Ternopil, TNEU Publ., 2015, vol. 21, no. 2, pp. 18–26.

Рецензія/Peer review : 18.05.2018

Надрукована/Printed : 14.09.2018

Рецензент: д. е. н., проф. Войнарченко М. П.