

Луцик Ю. О.

*кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового забезпечення військ,
Військовий інститут Київського національного університету
ім. Тараса Шевченка, Україна;
e-mail: Julia.Lutsik@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-1486-2336*

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. Досліджується питання сутності облікової політики як складової системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Обґрунтовано актуальність і важливість дослідження питання формування облікової політики на сучасному етапі розвитку в умовах, коли цілісність системи показників бухгалтерського обліку і безперервність облікового процесу є основою для ухвалення стратегічно важливих управлінських рішень.

Визначено поняття «облікова політика», її зміст, призначення, практичне застосування. Охарактеризовано основні рівні формування облікової політики та їхні інструменти, які сприяють і підтримують ідею гармонізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до національних і міжнародних положень (стандартів).

Розглянуто методику формування облікової політики суб'єктами державного сектору через систему поетапних дій. Розкрито зміст та елементи облікової політики, основна мета яких — забезпечення суцільного облікового процесу. Виявлено особливості формування облікової політики для суб'єктів державного сектору на сучасному етапі модернізації системи бухгалтерського обліку.

Акцентовано увагу на низці ризиків, які виникають безпосередньо при адаптації суб'єктів державного сектору до сучасних вимог системи бухгалтерського обліку і відповідно при впровадженні облікової політики, що не може не впливати на якість облікового процесу і на рівень виконання намічених заходів.

Доведено важливість питання формування облікової політики для суб'єктів державного сектору з метою створення ефективної системи бухгалтерського обліку і формування єдиного інформаційного простору відповідно до вимог міжнародних положень (стандартів).

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, національні положення (стандарти), міжнародні положення (стандарти).

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; бібл.: 12.

Lutsyk Yu. O.

*Ph. D. in Economics, Associate Professor
of Department of military forces financial support,
Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine;
e-mail: Julia.Lutsik@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-1486-2336*

ACCOUNTING POLICY OF THE GOVERNMENT SECTOR ENTITY AT THE STAGE OF ACCOUNTING SYSTEMS MODERNIZATION

Abstract. The article studies the issues of accounting policy essence as a compound part of accounting system in accordance with requirements of national accounting regulations (standards). Proved the relevance and importance of research of accounting policy formation at the modern stage of development, in conditions where integrity of the accounting system and continuity of the accounting process are the basis for management strategic decisions making.

The article defined notion of “accounting policy”, its contest, purpose and practical implementation. Described main levels of formation of accounting policy and its instruments which

promote and support the idea of harmonization of the accounting system and financial reporting system in accordance with national and international standards.

Considered the method of organization of creation the accounting policy of government sector entities thru system of stage-by-stage actions. Identified the content and major elements of accounting policy, main target of which — ensuring the organization of comprehensive accounting process. Determined the peculiarities of formation of accounting policy for government sector entities under the conditions of approaching to international standards and minding the principal tendencies in the sphere of accounting system modernization.

Emphasized attention on number of risks which appear directly at the stage of development, implementation and realization of accounting policy which has impact to the quality of accounting process and to the level of implementation of planned actions.

Proved importance of accounting policy formation for government sector entities for the purpose of creation of effective accounting system and organization of unified information space in accordance with international regulations (standards).

Keywords: accounting policy, accounting, national accounting standards, international accounting standards.

JEL Classification M41

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 0; bibl.: 12.

Луцик Ю. А.

*кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового обеспечения войск,
Военный институт Киевского национального университета
имени Тараса Шевченко, Украина;
e-mail: Julia.Lutsik@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-1486-2336*

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА СУБЪЕКТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ МОДЕРНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСЬКОГО УЧЕТА

Аннотация. Исследуются вопросы сущности учетной политики как составляющей системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета. Дано определение «учетной политике», ее содержанию, назначению, практическому применению. Рассмотрено методику формирования учетной политики субъектами государственного сектора на этапе модернизации системы бухгалтерского учета. Акцентировано внимание на рисках, которые возникают непосредственно при внедрении учетной политики, что не может не влиять на качество учетного процесса. Доказана необходимость формирования учетной политики для субъектов государственного сектора с целью создания эффективной системы бухгалтерского учета и формирования единого информационного пространства.

Ключевые слова: учетная политика, бухгалтерский учет, национальные положения (стандарты), международные положения (стандарты).

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; библи.: 12.

Вступ. В умовах реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності будь якої установи, організації виступає налагоджена система бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку для всіх без виключення суб'єктів державного сектора починається із формування облікової політики.

Облікова політика є концептуальною основою ведення обліку, важливим методичним інструментом формування і складання звітності, запорукою якісно прийнятих управлінських рішень. Відповідно питання формування облікової політики, на сучасному етапі реформування системи бухгалтерського обліку, представляє собою інтерес як з теоретичного, так і з практичного напрямку даного питання.

Аналіз досліджень та постановка завдання. Питання облікової політики в державному секторі та її практичне застосування знаходяться в постійному вивченні провідними науковцями, такими як Ф. Бутинець, Я. Соколов, Л. Сук, П. Сук, М. Пушкар. [1, 2, 12, 3]. В наукових працях провідних вчених, розкривається зміст та складові облікової політики, аналізуються теоретичні та методичні підходи формування останньої.

Крім того, питання практичного відпрацювання облікової політики є особливо актуальним в державному секторі. Даний напрямок вивчається науковцями, які займаються методичною і практичною складовою бухгалтерського обліку, такими як Н. Сушко, Л. Гізатуліна. [9]

Незважаючи на велику кількість робіт науковців і здобуті досягнення в даному напрямку, ряд окремих питань теоретичного і практичного характеру, у зв'язку із великою кількістю змін, які зумовлені сучасними напрямками розвитку системи бухгалтерського обліку, залишаються дискусійними, на що буде звернено увагу у роботі.

Мета дослідження полягає у всебічному розгляді основ формування облікової політики в державному секторі за умови наближення до міжнародних стандартів і з урахуванням останніх тенденцій, пов'язаних, в першу чергу, із модернізацією системи бухгалтерського обліку.

Результати дослідження. Згідно Закону України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розділ 1 стаття 1 Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетною установою для складання та подання фінансової звітності. Аналогічно розкрито сутність терміну «облікова політика» і у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Інструменти облікової політики — це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні розробки та рекомендації, інші внутрішні регламенти суб'єкта державного сектору. При цьому, на різних рівнях використовують різні інструменти облікової політики.

Необхідно відмітити, що питання визначення рівнів облікової політики знаходять широке висвітлення в науково-практичній літературі, серед відомих вчених існує думка, що фактично формування облікової політики відбувається на трьох рівнях. [1, 2, 3]. Перший рівень умовно можна виділити як — міждержавний або міжнародний. Це міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) — система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

МСБОДС виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці і спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу. МСБОДС визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, описують загальні правила оцінки і подання інформації у фінансових звітах, носять рекомендаційний характер та є міжнародним орієнтиром гармонізації системи бухгалтерського обліку і формування єдиного інформаційного простору.

Традиційно облікова політика будується на загальноприйнятій практиці, направленої на скорочення методологічних різниць між країнами. Відповідно, спираючись на думку американських вчених Д. Соломона, Є. Хендрексона необхідно зазначити, що розвиток економічної інтеграції європейських держав впливає на прискорення процесу гармонізації системи бухгалтерського обліку. [4, 5, 6]

Варто зазначити, що процеси гармонізації національних облікових підсистем до міжнародних положень бухгалтерського обліку в державному секторі набули значного поширення. Так, понад сто країн світу здійснили перехід облікової практики до положень МСБОДС або розробляють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС. [7, 8]

Наступний рівень — державний. При встановленні національних вимог беруться до уваги потреби різних користувачів облікової інформації. Відповідно національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі відрізняються від міжнародних

через соціальні, економічні, законодавчі особливості, притаманні саме нашій країні.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить МСБОДС. По суті являються продовженням ідеї МСБОДС з урахуванням національних особливостей.

Впровадження стандартів для суб'єктів державного сектору — дуже важливий процес, який потребує формування єдиних принципів облікової політики і напрацювання методичних рекомендацій з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. «Розробка національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора з урахуванням міжнародних стандартів є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в держсекторі на міжнародному рівні». [9]

На сьогодні триває процес впровадження НП(С)БОДС як концептуальної основи реформування системи бухгалтерського обліку і імплементації основних положень МСБОДС. Вимоги, що містяться в НП(С)БОДС та практичні рекомендації із застосування запропонованих принципів та методів обліку, сприяють і підтримують ідею гармонізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Відповідно третім рівнем — є рівень суб'єкта державного сектору, який враховуючи норми законодавчої бази, вимоги розпорядника бюджетних коштів та власну специфіку діяльності — розробляє облікову політику, яка фактично міститься в двох основних наказах: «Про облікову політику на відповідний рік» та «Про організацію бухгалтерського обліку на відповідний рік».

Існує певна послідовність дій у формуванні облікової політики суб'єкта державного сектору. Перед тим, як суб'єкту державного сектору (розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня) затвердити облікову політику, йому спочатку необхідно знати вимоги головного розпорядника бюджетних коштів з цього приводу і лише після того — сформулювати власну облікову політику.

З метою формування облікової політики у відповідній галузі та надання методичних рекомендацій до неї, як це передбачено законодавством, головному розпоряднику бюджетних коштів доцільно провести підготовчу роботу з цього приводу, враховуючи вимоги законодавства щодо забезпечення єдності методології бухгалтерського обліку. Таким чином, головний розпорядник бюджетних коштів реалізує свої права згідно статті 7 Бюджетного кодексу України стосовно забезпечення єдності бюджетної системи і єдності порядку ведення бухгалтерського обліку. Крім того, в такий спосіб здійснюється методичне керівництво і контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в державному секторі.

Натомість, суб'єкти державного сектору (розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня) повинні якісно сформулювати облікову політику і відпрацювати ряд важливих питань. По-перше, вивчити загальнодержавні норми, галузеві методичні рекомендації, єдині вимоги головного розпорядника бюджетних коштів щодо облікової політики.

По-друге, переглянути установчі документи і напрями діяльності установи, з метою надання пропозицій керівництву щодо визначення основних напрямів облікової політики. При чому, необхідно обов'язково залучати до формування облікової політики представників різних структурних підрозділів, підвідомчих установ, посадових осіб.

По-третє — оцінити стан бухгалтерського обліку в установі, визначити підстави для внесення змін з метою удосконалення облікової політики. Вибрати об'єкти обліку, що потребують опису в обліковій політиці установи і визначитися із необхідними елементами облікової політики: принципи, методи і процедури, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, щодо яких нормативно-правовими актами передбачено більш ніж один варіант оцінки або обліку.

Вивчаючи питання методики формування облікової політики суб'єктами державного сектору, необхідно зробити посилання на дослідження М.Пушкар, який виокремлює чотири

основні елементи облікової політики, кожен з яких наділений власним змістом, способами та прийомами ведення обліку, принципами та правилами отримання інформації. [10]

Облікова політика повинна забезпечувати цілісність системи бухгалтерського обліку та безперервність облікового процесу, відповідно вона має включати наступні елементи:

- теорія;
- методологія;
- технологія;
- організація обліку.

Теорія — включає в себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення підсистем обліку. Основним змістом цього розділу є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, методи, правила складання первинних документів, реєстрів обліку, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку.

Методологія — включає принципи та правила отримання, обробки, фіксації, передачі інформації, оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів, запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, нарахування амортизації, облік ремонту, оцінка запасів, списання витрат та інших питань обліку.

Технологія — передбачає використання таких складових:

- план рахунків бухгалтерського обліку;
- форми бухгалтерського обліку;
- алгоритм проходження документів та їх обробка;
- організацію внутрішнього контролю;
- проведення інвентаризації активів та зобов'язань;
- порядок складання реєстрів обліку та форм звітності.

Організація обліку — передбачає визначення порядку обробки облікової інформації. Даний етап конкретизує і доповнює облікову політику зразками типових документів, які плануються до використання, графіком документообороту, графіком організації бухгалтерського обліку, інструкціями.

Як ми вже з'ясували, облікова політика — сукупність конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, відповідно окремих елементів та принципів, що обирає установа, виходячи з вимог чинного законодавства та особливостей своєї діяльності для підготовки та подання фінансової звітності.

Прийнята облікова політика дає можливість оцінити рівень організації облікової роботи та відповідність всіх облікових процесів нормативно-правовим актам, врахувати потреби користувачів у необхідній інформації фінансового і управлінського обліку, разом із тим, закріпити вибрані методи та варіанти обліку. Крім того, облікова політика — є важелем, що дає змогу забезпечити підтримання системи бухгалтерського обліку в стані, що відповідає поставленій меті організації облікової політики.

Для набуття юридичної сили обрана установою облікова політика має бути формалізована у вигляді наказів, як результат — відпрацювання наказів Про облікову політику і Організацію бухгалтерського обліку і погоджена з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня на предмет відповідності встановленим вимогам і галузевим особливостям.

Суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня, а ті що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом, який затверджує кошторис.

Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Так реалізується впровадження облікової політики: після розробки розпорядчих документів та погодження з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня.

Варто нагадати, що при умові визначення основних вимог формування облікової політики потрібно дотримуватись таких принципів:

- законності — обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам.

- адекватності — облікова політика повинна відповідати особливостям умов її суб'єкта державного сектору.

- єдності — облікова політика має бути єдиною для суб'єкта господарювання і підпорядкованих підрозділів незалежно від їх кількості.

Сформульовані принципи повинні бути покладені в основу рішень щодо змісту і спрямованості основних положень облікової політики.

Виходячи із всіх вище перелічених заходів по відпрацюванню етапів формування облікової політики, можна констатувати той факт, що це досить трудомісткий і відповідальний процес. На відпрацювання даного питання залучається велика кількість людського потенціалу, витрачається досить вагома кількість часу, при умові наявності щоденного обсягу посадових обов'язків. Відповідно виникає бажання втілити в життя намічений комплекс заходів якісно, в оптимально короткий проміжок часу і враховуючи сучасні тенденції і перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі, коли система бухгалтерського обліку є інформаційною базою для прийняття стратегічно важливих економічних рішень, наявність якісно відпрацьованої облікової політики є важливою і необхідною умовою. На даний час, при формуванні облікової політики згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку, виникає ряд важливих і актуальних питань.

Одним із ключових питань є питання законодавчої бази. Постійні зміни в законодавстві, призводять до неоднозначності і невизначеності по багатьох напрямках. Чина нормативно-правова база не дає повноцінних роз'яснень та методичних рекомендацій, щодо формування облікової політики. За таких обставин, ускладнюється процес розуміння облікової політики.

Суб'єкти державного сектору формують облікову політику виходячи практично з того, як вони її розуміють. Внаслідок цього виникає багато помилок і суперечностей. Недосконале чинне законодавство, породжує низку проблемних питань, які виникають безпосередньо на етапі розробки, впровадження і реалізації облікової політики, що не може не впливати на якість і послідовність облікового процесу, а відповідно і на ефективність системи бухгалтерського обліку та прийняття управлінських рішень.

Актуальність і важливість даного питання підкреслюється в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку: «За оцінками експертів Світового банку, запроваджені національні положення (стандарті) потребують уточнення з урахуванням змін до міжнародних стандартів, а також необхідним є розроблення нових національних положень (стандартів)» [11]

Система обліку є основою інформаційного забезпечення і одним із важливих інструментів збору, узагальнення і обробки інформації. Відповідно нормативно-правове регулювання існуючої системи обліку є об'єктивною необхідністю, виходячи із сучасного досвіду організації — бухгалтерський облік потребує подальшого удосконалення і доопрацювання. Як видно, дане питання набуває особливої актуальності із моменту ухвалення Урядом Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до 2025 року. [11] Основним завданням — є усунення обмеженості нормативно-правової бази, яка визначає принципи, методи та прийоми бухгалтерського обліку.

Безумовно, будь-які сплановані заходи мають свою систему ризиків. Це і недосконалість законодавчої бази, на що вже було акцентовано увагу. Крім того, є і ряд інших важливих питань, які також несуть певний відсоток ризику та можуть зашкодити реалізації процесу модернізації системи бухгалтерського обліку і відповідно формуванню єдиних засад облікової політики.

План заходів затверджений Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку передбачає створення і впровадження уніфікованого програмного забезпечення, відповідно систематизацію всіх наявних облікових процесів. Інформаційно-аналітична система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вдосконалена за допомогою уніфікованого програмного забезпечення, дозволить сформувавши із системи показників бухгалтерського обліку єдиний інформаційний простір з метою покращення управління державними фінансами і посилення функцій контролю за виконанням бюджету.

Так, обмеженість фінансових ресурсів чи не постійний негативний фактор багатьох нагальних питань. Саме відсутність достатньої кількості фінансових ресурсів, може стати одним із пріоритетних питань при впровадженні уніфікованого програмного забезпечення. Неналежний на сьогоднішній день рівень розвитку інформаційно-комунікаційної інфраструктури установ і організацій державного сектору потребує додаткового фінансування.

В свою чергу, уніфіковане програмне забезпечення дозволить спростити обробку, зберігання, відтворення інформації, консолідувати фінансову звітність на різних рівнях управління, порівняти і проаналізувати показники фінансової діяльності суб'єктів господарювання, лише за наявності єдиної облікової політики в системі державного сектору.

Крім того, необхідно сказати про те, що на виконання і впровадження прогресуючих методів роботи в системі бухгалтерського обліку, досить вагомий вплив здійснює рівень професійної підготовки кадрового потенціалу, про що було зазначено неодноразово в роботах Я.Соколова. [12] Кваліфікаційні вимоги до персоналу характеризуються наявністю фахових знань та вмінь, які мають відповідати сучасним тенденціям і перспективам розвитку законодавчої бази і практичної діяльності.

Впровадження основ бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів), які безпосередньо сформовані на базі міжнародних стандартів, та робота із застосуванням сучасного уніфікованого програмного забезпечення вимагає наявності нових навичок, набуття певного рівня знань і досвіду, які створюють професійну компетентність. Професійна компетентність включає глибоке розуміння нових вимог до кваліфікації персоналу: розвиток і підтримання високого рівня професійної майстерності на протязі всього періоду діяльності.

Так, вплив професійного судження бухгалтера на процес формування облікової політики ґрунтується на знаннях, досвіді і кваліфікації. Визначальним моментом при формуванні облікової політики лишається оцінка рівня суттєвості інформації, відсутність якої впливає на об'єктивність прийняття рішення, яку здійснює бухгалтер. В свою чергу, ефективність професійного судження в ході прийняття управлінського рішення ми можемо проаналізувати лише через деякий час. Такі ризики також необхідно враховувати при формуванні облікової політики і організації бухгалтерського обліку.

Поетапне впровадження і формування професійних компетенцій має відбуватися за рахунок інформаційного забезпечення, навчання. Відповідно особливу увагу необхідно приділити адаптації суб'єктів державного сектору до сучасних вимог системи бухгалтерського обліку.

Висновки. Підсумовуючи викладений матеріал, хотілось би акцентувати увагу на наступних важливих моментах. Новий напрямок розвитку в системі бухгалтерського обліку, як передбачається, дозволить сформувавши якісні зміни і як результат нововведень — планується отримати удосконалену систему обліку в державному секторі, що підвищить прозорість та якість фінансової звітності. На мікрорівні — удосконалити систему управління державними фінансами та систему контролю за використанням бюджетних коштів. На макрорівні — сформувавши єдиний інформаційний простір.

Однак, заплановані заходи неможливо втілити в життя без єдиної облікової політики, яка б дозволила об'єднати і реалізувати всі намічені стратегії. У ході проведеного дослідження було доведено, що раціональне формування облікової політики дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку, як елемента управління установою, а

відповідно і інтегрувати отримані інформаційні показники в єдиний інформацій простір бухгалтерського обліку загалом.

У зв'язку із цим — одним із пріоритетних напрямків діяльності державного сектору лишається питання модернізації системи бухгалтерського обліку, яке повинно бути враховане, в першу чергу, в розробленій і якісно впровадженій обліковій політиці суб'єкта державного сектору, адаптованій до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ЖІТІ, 2000. — 640 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Облік і аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ПП Рута, 2005. — 756 с.
3. Сук Л. К. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. — Київ : Знання, 2005. — 471 с.
4. Solomons D. Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting [Text] / D. Solomons. — New York : Oxford University Press, 1986. — 278 p.
5. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерського учета [Текст] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — Москва : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
6. Harrington E. Documentation, analysis, design, and management of business process improvement [Text] / E. Harrington, H. James. — New York : Mc Graw-Hill, 2002. — 317 p.
7. IPSAS. International Public Sector Accounting Standards [Electronic resource]. — Available at: <http://www.ifac.org>.
8. Guthrie R. The role of the professional public sector accountancy body in effective administration [Electronic resource] / R. Guthrie // IFAC. — 2014. — 30 september. — Available at: <https://www.ifac.org/news-events>.
9. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Независимый аудитор. — 2018. — Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/459.html?view=material.
10. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. — Тернопіль : Карт-бланш, 2010. — 260 с.
11. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века [Текст] / Я. В. Соколов, Т. О. Теретьева // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 12. — С. 53—57.

Стаття рекомендована до друку 28.02.2019

© Луцук Ю. О.

References

1. Butynets, F. F. (2000). *Teoriia bukhhalterskoho obliku [Theory of accounting]*. Zhytomyr: ZhITI [in Ukrainian].
2. Butynets, F. F. (2005). *Oblik i audyt [Account and audit]*. Kyiv: Ruta [in Ukrainian].
3. Suk, L. K., & Suk, P. L. (2005). *Bukhhalterskyi oblik [Accounting]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
4. Solomons, D. (1986). *Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting*. New York: Oxford University Press.
5. Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F., & Sokolov, Ya. V. (1997). *Teoriya buhgalters'kogo ucheta [Professional accountant judgment: results of the past century]*. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
6. Harrington, E., & James, H. (2002). *Documentation, analysis, design, and management of business process improvement*. New York: Mc Graw-Hill.
7. IPSAS. (n. d.). *International Public Sector Accounting Standards*. Retrieved from <http://www.ifac.org>.
8. IFAC. (2014, September 30). *The role of the professional public sector accountancy body in effective administration*. Retrieved from <https://www.ifac.org/news-events>.
9. Sushko, N., & Hizatulina, L. (2018). *Reformuvannia systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Reforming the accounting system in the public sector]*. *Nezavisimyj auditor — Independent auditor*. Retrieved from http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/459.html?view=material [in Ukrainian].
10. Pushkar, M. S., & Schyrba, M. T. (2000). *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky [Theory and Practice of Accounting Policy Formation]*. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].
11. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2018). *Stratehiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku: Rozporiadzhennia vid 20.06.2018. [Strategy of modernization of the system of accounting and financial reporting in the public sector for the period till 2025 from 20.06.2018: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated June 20, 2018, № 437-p.]*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
12. Sokolov, Ya. V., & Teretieva, T. O. (2001). *Professiona'noe suzhdenie buhgaltera: itogi minuvshogo veka [Professional accountant judgment: results of the past century]*. *Bukhhalterskij uchet — Accounting, 12* [in Russian].

The article is recommended for printing 28.02.2019

© Lutsyk Yu. O.