

# ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

© 2014 КОСОВА Т. Д., АНГЕЛІНА І. А.

УДК 336.1

**Косова Т. Д., Ангеліна І. А. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектора**

Узагальнено вимоги до обліку і звітування про виконання бюджетів відповідно до двох підходів: статистичних баз фінансової звітності у рамках Системи національних рахунків та фінансової звітності на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Розкрито їх загальні риси та відмінності. Визначено склад і вимоги до розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор, а також до подання консолідованої фінансової звітності урядами різних рівнів, визнання доходів від необхідних операцій і представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів. Надано критичну оцінку стану впровадження міжнародних стандартів обліку для державного сектора в Україні, яке виявляється у формуванні фінансових звітів про виконання лише державного бюджету. Обґрунтовано напрями подальшого впровадження міжнародних стандартів: поширення отриманого досвіду на місцеві бюджети, розширення фінансової звітності про виконання бюджету як кількісно (за рахунок розкриття облікової політики і приміток до фінансової звітності), так і якісно (за рахунок надання не тільки фактичних, але і планових показників, а також розрахунку відхилень). Для вдосконалення інформаційного забезпечення аналізу і контролю формування і використання бюджетних коштів запропоновано започаткувати формування консолідованої фінансової звітності органів державного управління, місцевого самоврядування і підконтрольних їм суб'єктів господарювання.

**Ключові слова:** інформаційне забезпечення, фінансовий контроль, державний сектор, міжнародні стандарти.

**Табл.:** 1. **Бібл.:** 13.

**Косова Тетяна Дмитрівна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри контролю та аналізу господарської діяльності, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського (вул. Щорса, 31, Донецьк, 83050, Україна)  
**E-mail:** mentor\_ua@meta.ua

**Ангеліна Ірина Альбертівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри контролю та аналізу господарської діяльності, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського (вул. Щорса, 31, Донецьк, 83050, Україна)  
**E-mail:** abitur@donduet.edu.ua

УДК 336.1

UDC 336.1

**Косова Т. Д., Ангеліна І. А. Информационное обеспечение фінансового контролю на основе международных стандартов учета для государственного сектора**

Обобщены требования к учету и отчетности о выполнении бюджетов в соответствии с двумя подходами: статистических баз финансовой отчетности в рамках Системы национальных счетов и финансовой отчетности на основе международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Раскрыты их общие черты и отличия. Определены состав и требования к раскрытию финансовой информации об общем государственном секторе, а также к представлению консолидированной финансовой отчетности правительствами разных уровней, признания доходов от необменных операций и представления в финансовых отчетах информации о выполнении бюджетов. Дана критическая оценка состоянию внедрения международных стандартов учета для государственного сектора в Украине, которое состоит в формировании финансовых отчетов о выполнении лишь государственного бюджета. Обоснованы направления дальнейшего внедрения международных стандартов: распространение полученного опыта на местные бюджеты, расширение финансовой отчетности о выполнении бюджета как количественно (за счет раскрытия учетной политики и примечаний к финансовой отчетности), так и качественно (за счет предоставления не только фактических, но и плановых показателей, а также расчета отклонений). Для усовершенствования информационного обеспечения анализа и контроля формирования и использования бюджетных средств предложено положить начало формированию консолидированной финансовой отчетности органов государственного управления, местного самоуправления и подконтрольных им субъектов хозяйствования.

**Ключевые слова:** информационное обеспечение, финансовый контроль, государственный сектор, международные стандарты.

**Табл.:** 1. **Библ.:** 13.

**Косова Татьяна Дмитриевна** – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры контроля и анализа хозяйственной деятельности, Донецкий национальный университет экономики и торговли им. М. Туган-Барановского (ул. Щорса, 31, Донецк, 83050, Украина)  
**E-mail:** mentor\_ua@meta.ua

**Ангеліна Ірина Альбертівна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры контроля и анализа хозяйственной деятельности, Донецкий национальный университет экономики и торговли им. М. Туган-Барановского (ул. Щорса, 31, Донецк, 83050, Украина)  
**E-mail:** abitur@donduet.edu.ua

**Kosova T. D., Anhelina I. A. Information Support of Financial Control Based on International Accounting Standards for the State Sector**

The requirements for accounting and reporting on the implementation of budgets in accordance with the two approaches were summarized: the statistical bases of financial reporting within the System of National Accounts and financial statements based on international accounting standards in the public sector. Their similarities and differences were disclosed. The composition and requirements for disclosure of financial information on the overall public sector were defined, as well as the presentation of the consolidated financial statements of the governments at various levels, recognition of revenues from non-exchange transactions and presentation of information about the implementation of the budget in the financial statements. A critical assessment of the implementation of international accounting standards for the public sector in Ukraine was given, which is the formation of financial reports on the implementation of a state budget. The directions of the further implementation of international standards were grounded: dissemination of lessons learned on local budgets, the expansion of financial reporting on the implementation of the budget as quantitatively (due to disclosure of accounting policies and notes to the financial statements) and qualitatively (by providing not only actual but also target indices, as well as calculating deviations). To improve information security analysis and control of formation and use of the budget it was proposed to initiate the formation of the consolidated financial statements of governments, local authorities and entities under their control.

**Key words:** provision of information, financial control, public sector, international standards.

**Tabl.:** 1. **Bibl.:** 13.

**Kosova Tetiana D.** – Doctor of Science (Economics), Professor, Professor of the Department of Control and analysis of economic activities, Donetsk National University of Economy and Trade named after M. Tugan-Baranovsky (vul. Shchora, 31, Donetsk, 83050, Ukraine)  
**E-mail:** mentor\_ua@meta.ua

**Anhelina Irina A.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Control and analysis of economic activities, Donetsk National University of Economy and Trade named after M. Tugan-Baranovsky (vul. Shchora, 31, Donetsk, 83050, Ukraine)  
**E-mail:** abitur@donduet.edu.ua

**Е**кономіко-політичні кризи завжди позначаються на погіршенні стану фінансової системи держави. У зв'язку з цим зростає роль і значення вдосконалення ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з метою більш раціонального використання фінансових ресурсів, а також ефективного функціонування систем внутрішнього і зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів [1, с. 158].

Сформована в Україні облікова система в державному секторі потребує вдосконалення, модернізації, переходу на єдині уніфіковані методологічні засади. Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 затверджено «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки» [2], проблемні аспекти якої обговорювалися вченими, зокрема Чемерис О. М. [3], Метелицею В. М. [4]. Стратегічний документ ґрунтується на впровадженні Міжнародних стандартів обліку для державного сектора у вітчизняну практику, яка суперечить їм в частині використання касового методу виконання бюджетів, відсутності даних про майновий стан органів місцевого самоврядування, виконавчої влади та держави загалом [5, с. 292]. Із уведенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі відбуваються суттєві зміни у складі активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат бюджетних установ [6, с. 210].

Формування модернізованої інформаційної системи управління бюджетних установ орієнтовано на забезпечення оптимізації їх діяльності [7, с. 271]. У цих умовах розробка питань державного фінансового контролю відстає від потреб практики впровадження міжнародних стандартів обліку, особливо в частині місцевих і державного бюджетів. Міжнародний досвід у сфері контролю державних фінансів переконує у важливості і дієвості державного аудиту [8, с. 320], одночасно з фінансовим контролем зростає значення фінансового нагляду і фінансового регулювання [9, с. 373]. Таким чином, недостатньо дослідженими залишаються питання обліку і звітування про виконання бюджетів та відповідні процеси державного фінансового контролю.

*Метою* статті є визначення напрямів розвитку інформаційного забезпечення фінансового контролю в умовах впровадження міжнародних стандартів обліку для державного сектора.

Комітет з питань державного сектора Міжнародної федерації бухгалтерів розробив серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектора (МСБОДС). Вони покликані покращити якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання державного сектора в усьому світі. Питання обліку і виконання бюджетів різних рівнів регламентовані такими МСБОДС: 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» (IPSAS 22 – *Disclosure of financial information about the general government sector*), 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» (IPSAS 23 – *Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)*), 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» (IPSAS 24 – *Presentation of budget information in financial statements*).

У міжнародній практиці облік і звітування про виконання бюджетів також може вестися у відповідності до статистичних баз фінансової звітності, які відображають або застосовують вимоги Системи національних рахунків

(СНР), підготовленої Організацією Об'єднаних Націй та іншими міжнародними організаціями. Головну увагу в них зосереджено на наданні фінансової інформації про Загальний державний сектор (ЗДС), до складу якого входять такі неприбуткові суб'єкти господарювання, що здійснюють неринкову діяльність та фінансують надання своїх послуг завдяки асигнуванням з державного бюджету (неринкові суб'єкти господарювання). Статистичні бази фінансової звітності також можуть надавати інформацію про корпоративний сектор уряду, який переважно займається ринковою діяльністю (сектор державних фінансових корпорацій (ДФК) і сектор державних нефінансових корпорацій (ДНФК)), а також державний сектор у цілому.

МСБОДС вимагають від суб'єктів господарювання складати фінансові звіти, які містять відомості про всі ресурси, підконтрольні суб'єкту, що звітує. МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» вимагає від контролюючих суб'єктів господарювання складати фінансові звіти, які консолідує контрольовані суб'єкти постатейно. Також МСБОДС 6 детально описує концепцію контролю, яка застосовується у державному секторі, і надає інструкції щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. Згідно з вимогами МСБОДС 6 суб'єкти господарювання в секторах ДФК і ДНФК, визначення яких наведені у статистичних базах фінансової звітності та які є контрольованими урядом підприємствами, консолідується у фінансових звітах уряду.

У МСБОДС 22 зазначаються вимоги щодо розкриття фінансової інформації ЗДС як частини усього комплексу уряду, який приймає обліковий принцип нарахування та вирішує розкривати таку інформацію. МСБОДС 18 «Звітність за сегментами» також вимагає розкривати у фінансових звітах інформацію про сегменти. Сегментом є вид або група видів діяльності, яку можна відрізнити від інших і для якої доречно окремо доповідати фінансову інформацію з метою оцінки результатів діяльності у досягненні її цілі та для прийняття рішень щодо майбутнього розподілу ресурсів.

**Б**юджет відображає фінансові характеристики планів уряду на наступний період і є головним інструментом фінансового управління та контролю, центральним компонентом процесів, що забезпечують урядовий та парламентський нагляд за фінансовими аспектами діяльності. Дохід, який отримують суб'єкти господарювання державного сектора (бюджетні установи), виникає в результаті як операцій обміну, так і необмінних операцій. Але останні є джерелом більшої частини доходу урядів та інших бюджетних установ. У МСБОДС 23 викладено методи аналізу операцій, за яким суб'єкти господарювання зобов'язані аналізувати надходження ресурсів від необмінних операцій [10], до яких відносять: податки та трансферти (грошові та негрошові), включаючи гранти, списання боргів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари та послуги в натуральній формі. Податки і трансферти визначаються як економічні вигоди чи потенціал корисності. Стандарти акцентують увагу на обов'язковості сплати податків суб'єктам господарювання державного сектора відповідно до законодавчих та нормативних актів, прийнятих для забезпечення доходу уряду.

Доходи бюджету трактуються як плата за послуги уряду та підконтрольних йому суб'єктів господарювання державного сектора. Останні фінансують свою діяльність

переважно за рахунок асигнувань з податкових надходжень або інших доходів уряду, але вони можуть отримувати дохід за рахунок додаткової, у тому числі комерційної діяльності (державні комерційні підприємства (ДКП)). Консолідована фінансова звітність відповідно МСБОДС відображає контрольовані урядом активи та взяті ним зобов'язання; вартість послуг, що надаються урядом і контрольованими суб'єктами господарювання, незалежно від джерел їх фінансування; податки та інші доходи, отримані для фінансування надання цих послуг. МСБОДС застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектора, але змістовне відображення ЗДС можливо тільки для уряду, а не для окремих контрольованих суб'єктів господарювання, на різних рівнях управління (країна, територіальні громади тощо) [11].

Фінансові звіти, складені згідно з МСБОДС, орієнтовані на контроль ресурсів, довірених державному сектору. Мета фінансових звітів, складених відповідно до статистичних баз фінансової звітності, полягає в наданні інформації, прийнятної для аналізу та оцінки фінансової політики уряду. Бюджети, складені відповідно до системи статистичної звітності, можуть зосереджувати увагу на загальному державному секторі та охоплювати тільки суб'єктів господарювання, що виконують головні або неринкові функції уряду як свою основну діяльність, а фінансові звіти надають інформацію про всі види діяльності, контрольовані урядом, у тому числі й комерційну діяльність. Таким чином, фінансові звіти, складені згідно з МСБОДС, і відповідно до статистичних баз фінансової звітності, схожі, але їх цілі певною мірою різняться (табл. 1).

Таблиця 1

**Спільні риси і відмінності фінансових звітів, побудованих за МСБОДС і статистичними базами** (авторська розробка)

Відмінності		Спільні риси
МСБОДС	Статистичні бази	
<b>Цілі фінансових звітів – надання інформації про:</b>		
– підзвітність суб'єкта господарювання за довірені йому ресурси, які він контролює	– результати діяльності ЗДС та більш широкого державного сектора будь-якої країни	Принцип нарахування, розгляд аналогічних операцій та подій, схожа структура звіту

Інформація, яка розкривається по відношенню до ЗДС, має включати такі показники: активи за основними класами, при цьому окремо зазначаючи інвестиції в інші сектори; зобов'язання за основними класами; чисті активи/власний капітал; сумарні доходи та збитки від переоцінки та інші статті доходів та витрат, які безпосередньо визнаються у чистих активах/власному капіталі; дохід за основними класами; витрати за основними класами; надлишок чи дефіцит; рух коштів від операційної діяльності за основними класами; рух коштів від інвестиційної діяльності; а також рух коштів від фінансової діяльності.

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» визначає повний комплекс фінансових звітів (за принципом нарахування), а саме: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, а також облікова політика та примітки до фінансових звітів. Цей Стандарт вимагає роз-

кривати інформацію про основні класи активів, зобов'язань, доходів, витрат і грошових потоків, відображені у фінансових звітах. Спосіб представлення інформації про ЗДС не повинен бути більш помітним, ніж представлення фінансових звітів уряду, складених відповідно до МСБОДС.

Для допомоги користувачам у розумінні взаємозв'язку фінансової інформації про ЗДС із діяльністю уряду статистичні бази фінансової звітності вимагають розділяти сумарні витрати уряду та розкривати їх за класами на основі економічного характеру витрат або відповідно до Класифікації функцій уряду (КФУ). МСБОДС 6 вимагає від суб'єктів господарювання, які складають консолідовані фінансові звіти, наводити список великих контрольованих суб'єктів, включених до таких звітів. Це допоможе користувачам зрозуміти взаємозв'язок між інформацією про уряд та його ЗДС, а також краще зрозуміти саму інформацію про ЗДС. Остання має бути узгоджена з консолідованими фінансовими звітами, при цьому окремо має бути зазначена сума коригування до кожної еквівалентної статті у цих фінансових звітах.

У статистичних звітних моделях загальний державний сектор може включати загальнонаціональний, обласний та місцевий рівні уряду [12]. Залежно від ступеня централізації бюджетної системи загальнонаціональні уряди можуть контролювати обласні та місцеві уряди, консолідувати їх у своїх фінансових звітах. Тоді бюджет охоплюватиме всі три рівні уряду. Якщо національний уряд не контролює обласні або місцеві уряди, то інформація про ці рівні не буде консолідуватися у його фінансових звітах. Замість цього для кожного рівня уряду складатимуться окремі фінансові звіти.

МСБОДС 24 вимагає від суб'єктів господарювання складати та подавати фінансові звіти, в яких консолідується всі ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання. На рівні уряду в цілому складені фінансові звіти охоплюватимуть бюджетні установи та ДКП, які знаходяться під контролем уряду. Проте, бюджети, складені відповідно до моделей статистичної звітності, можуть не охоплювати діяльність уряду, що проводиться на комерційній або ринковій основі.

Більшість урядів складають свої фінансові звіти та видають їх як публічні документи або оприлюднюють іншим чином. У деяких випадках затверджені бюджети можуть охоплювати усі види діяльності, які контролюються суб'єктом господарювання державного сектора. В інших випадках окремі затверджені бюджети можуть підпадати під обов'язкове оприлюднення за певними видами діяльності, групами видів діяльності або суб'єктами, включеними у фінансові звіти уряду чи іншого суб'єкта господарювання державного сектора. Це може статися, наприклад тоді, коли фінансові звіти уряду охоплюють державні органи або програми, які мають операційну незалежність та складають свої власні бюджети, або коли бюджет складається лише для загального державного сектора усього уряду в цілому.

У примітках до фінансових звітів суб'єкт господарювання обов'язково повинен наводити пояснення основ бюджету та класифікації, прийнятих у затвердженому бюджеті. Між обліковим принципом (касовим, нарахування або різновидом одного з них), за яким складається та представляється бюджет, та обліковим принципом фінансових звітів можуть існувати певні відмінності. Ці відмінності можуть проявлятися, коли облікова та бюджетна системи збирають інформацію з різних точок зору: бюджет може

зосереджувати увагу на грошових потоках або грошових потоках і певних договірних зобов'язаннях, тим часом як у фінансових звітах відображається інформація про грошові потоки та нарахування.

Для складання фінансових звітів і затверджених бюджетів суб'єкти господарювання можуть обирати різні облікові принципи. Наприклад, уряд може обрати принцип нарахування для фінансової звітності та касовий принцип для бюджету. МСБОДС 24 визначає, яку інформацію слід розкривати суб'єктам господарювання, що є підзвітними громадськості за дотримання вимог і виконання показників затверджених бюджетів, незважаючи на те, чи складені та представлені бюджети та фінансові звіти на одній основі. Він не вимагає, щоб суб'єкти господарювання державного сектора оприлюднювали свої затверджені бюджети, а також не встановлює вимог щодо оформлення або представлення затверджених бюджетів, які оприлюднюються.

Представлення у фінансових звітах сум, передбачених у первісному та остаточному бюджеті, і фактичних сум у порівнянні з оприлюдненим бюджетом завершує цикл підзвітності, дозволяючи користувачам фінансових звітів визначити, чи були ресурси отримані та використані згідно із затвердженим бюджетом. Різниця між фактичними та передбаченими первісним чи остаточним бюджетом сумами (що у бухгалтерському обліку часто називається «відхиленням») також можуть відображатися у фінансових звітах для повноти інформації. Пояснення істотних різниць між фактичними та передбаченими бюджетом сумами допоможе користувачам зрозуміти причини відхилень від затвердженого бюджету, за який суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості.

Суб'єкту господарювання слід наводити порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум у вигляді додаткових граф в основних фінансових звітах, тільки якщо фінансові звіти та бюджет складаються за аналогічним принципом (одним обліковим підходом). У інших випадках порівняння передбачених бюджетом і фактичних сум може бути представлено в окремому фінансовому звіті (Звіт про порівняння передбачених у бюджеті та фактичних сум або звіт з подібною назвою), який входить до повного комплексу фінансових звітів, зазначеного у МСБОДС 1.

Україною зроблено певні кроки на шляху до впровадження Міжнародних стандартів обліку для державного сектора. На сайті Міністерства фінансів України оприлюднюються Звіти про доходи і видатки (за економічною класифікацією видатків бюджету) Державного бюджету України, Зведеного бюджету України, місцевих бюджетів України з наведенням планових і фактичних показників, встановлено єдині форми фінансової та бюджетної звітності [13]. Формами фінансової звітності є: № 1дб «Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України»; № 2дб «Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України»; № 3дб «Звіт про рух грошових коштів». Найбільше важливими формами бюджетної звітності є: Звіт про виконання Зведеного бюджету України; Звіт про виконання Державного бюджету України; Звіт про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя; Звіт про бюджетну заборгованість; Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України; Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу; Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання

перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії; Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань тощо. Також визначено форму надання інформації: про виконання захищених видатків Державного бюджету України; про надані державні гарантії; про надані місцеві гарантії; про здійснені операції з управління державним боргом; про стан місцевих боргів; про виконання показників міжбюджетних трансфертів тощо.

## ВИСНОВКИ

1. Узагальнено вимоги до обліку і звітування про виконання бюджетів відповідно до двох підходів: 1) статистичні бази фінансової звітності у рамках Системи національних рахунків; 2) фінансова звітність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі. При загальній схожості вказані підходи мають різні цільові орієнтири. Якщо перший, більш вузький, орієнтований на оцінку результатів діяльності загального державного сектора, то другий, більш широкий, відповідає цілям контролю за використанням бюджетних ресурсів, довірених суб'єктам господарювання не лише державного сектора.

2. Визначено склад і вимоги до розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор, а також до подання консолідованої фінансової звітності урядами різних рівнів, визнання доходів від необмінних операцій і представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів.

3. Україна знаходиться на самому початку впровадження міжнародних стандартів обліку для державного сектора, що виявляється у формуванні фінансових звітів про виконання лише Державного бюджету – це звіти про фінансовий стан (баланс), про фінансові результати; про рух грошових коштів. Ця практика потребує поширення на місцеві бюджети. Фінансову звітність про виконання бюджету доцільно розширити як кількісно (за рахунок розкриття облікової політики і приміток до фінансової звітності), так і якісно (за рахунок надання не тільки фактичних, але і планових показників, а також розрахунку відхилень).

4. Для вдосконалення інформаційного забезпечення аналізу і контролю формування і використання бюджетних коштів необхідно започаткувати передбачену міжнародними стандартами консолідовану фінансову звітність органами державного управління, місцевого самоврядування і підконтрольних ним суб'єктів господарювання.

Метою подальших досліджень є розробка рекомендацій із формування і розкриття фінансових звітів місцевими бюджетами України. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. 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.
2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=83759&cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023)
3. 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](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf)

**4. 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](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf)

**5. Фаріон А.** Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора економіки / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14-15. – С. 278 – 296.

**6. Дорошенко О. О.** Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 2. – С. 209 – 211.

**7. Хорунжак Н. М.** Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ у сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. – 2013. – № 12. – С. 269 – 275.

**8. Максимова В. Ф.** Сутність державного аудиту / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 319 – 323.

**9. Кремень В. М.** Співвідношення між поняттям «фінансовий нагляд» і поняттями «фінансове регулювання» та «фінансовий контроль» / В. М. Кремень // Бізнес Інформ. – 2014. – № 4. – С. 372 – 375.

**10.** МСБОДС 23 Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23_final.pdf)

**11.** МСБОДС 22 Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/265671/22\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265671/22_final.pdf)

**12.** МСБОДС 24 Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/265673/24\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265673/24_final.pdf)

**13.** Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-organizaciyu-roboti-zi-skladannja-derzhavnoyu-kaznacheis-doc90344.html>

## REFERENCES

Chemerys, O. M. "Upravlinski aspekty vdoskonalennia Strategii modernizatsii bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektorі" [Management Strategies for improving aspects of the modernization of accounting in the public sector]. [http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc\\_pdf/Chemerys.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf)

Doroshenko, O. O. "Transformatsiia ob'ektiv bukhgalterskoho obliku v biudzhethnykh ustanovakh u konteksti modernizatsii obliku v derzhavnomu sektorі" [Transforming Objects accounting budgetary institutions in the context of the modernization of accounting in the public sector]. *Biznes Inform*, no. 2 (2013): 209-211.

Farion, A. "Funktsii ta elementy systemy bukhgalterskoho obliku sub'ektiv derzhavnoho sektora ekonomiky" [The functions and elements of accounting entities of the public sector]. *Ukrainska nauka: mynule, suchasne, maibutnie*, no. 14-15 (2010): 278-296.

Kladnytska, T. A. "Osnovni napriamky reformuvannia systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti u biudzhethnii sferi" [The main directions of reforming the system of accounting and financial reporting in the public sector]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, vol. 1, no. 6 (2009): 156-159.

Khorunzhak, N. M. "Orhanizatsiini zasady rozvytku systemy obliku biudzhethnykh ustanov u suchasnykh umovakh" [Organizational principles of the accounting system of budgetary institutions in today's environment]. *Biznes Inform*, no. 12 (2013): 269-275.

Kremen, V. M. "Spivvidnoshennia mizh poniattiam «finansovy nahlad» i poniattiamy «finansove rehuliuвання» ta «finansovy kontrol»" [The relation between the concept of "financial supervision" and the concepts of "financial regulation" and "financial control"]. *Biznes Inform*, no. 4 (2014): 372-375.

[Legal Act of Ukraine] (2007). [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=83759&cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023)

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://document.ua/pro-organizaciyu-roboti-zi-skladannja-derzhavnoyu-kaznacheis-doc90344.html>

Metelytsia, V. M. "Problemni pytannia modernizatsii obliku v derzhavnomu sektorі Ukrainy" [Problem modernization Public Sector Accounting Ukraine]. [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_4/18\\_Metel.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf)

"MSBODS 23 Dokhid vid neobminnykh operatsii (podatky ta transferty)" [MSBODS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)]. [http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23_final.pdf)

"MSBODS 22 Rozkryttia finansovoi informatsii pro zahalnyi derzhavnyi sektor" [MSBODS 22 Disclosure of Financial Information about the general government sector]. [http://www.minfin.gov.ua/document/265671/22\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265671/22_final.pdf)

"MSBODS 24 Predstavleniia u finansovykh zvitakh informatsii pro vykonannia biudzhethiv" [MSBODS 24 Presentation of financial statements information on budget execution]. [http://www.minfin.gov.ua/document/265673/24\\_final.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/265673/24_final.pdf)

Maksimova, V. F., and Slobodanyk, Yu. B. "Sutnist derzhavnoho audytu" [The essence of public audit]. *Biznes Inform*, no. 11 (2013): 319-323.