

УДК 657:336.1

К. О. Обиход,
асистент кафедри інноваційної діяльності в АПК,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НАУКОВИХ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

К. Obykhod,
assistant of department of innovation in AIC, National University of life and environmental sciences of Ukraine, Kyiv

CONCEPT OF CONSTRUCTION ACCOUNTING POLICY IN SCIENTIFIC INSTITUTIONS OF PUBLIC SECTOR

У статті розглянуто економічну сутність терміна "облікова політика" та доцільність її формування у наукових установах державного сектора. Наведено історичне походження даної лексеми, досліджено законодавче регулювання формування структури наказу про облікову політику. Облікова політика установ державного сектора регулюється в декілька рівнів, на кожному з яких установлюють свої особливості ведення системи бухгалтерського обліку. Запропоновано доповнення інформації про види власних надходжень, класифікацію доходів і витрат для цілей бухгалтерського обліку та зведення отриманих даних у формах облікових реєстрів для формування достовірної фінансової звітності та дотримання вимог бюджетного законодавства стосовно формування та виконання кошторису наукової установи. Рекомендовані положення облікової політики будуть висвітлені у розпорядчому наказі про облікову політику, сформованому головним бухгалтером і затвердженим керівником установи. Він є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу установи й одним із перших документів, що використовують сторонні організації при перевірці діяльності установи та внутрішні користувачі.

The economic essence of the term "accounting policy" and the reasonability of its constructions in scientific institutions of public sector has considered in the article. Historical origins of analyzed term and legal regulation of structure order of accounting policy has researched. Accounting policy in institutions of public sector is regulating for several levels, also special features of accounting systems has regulated at each of levels. Complement of such information has offered as to: the types of own incomes, classification of income and expenses for accounting, group all facts in economic activity at accounting lists, form a reliable financial reporting and compliance budget legislation, execution of the estimate of the scientific institutions. Recommended thesis of accounting policy will fix in the directive order, which had formed by the chief accountant and the head of establishment. It is the main inboard document, which organization had regulated the process of accounting and one of the first documents had used third-party organizations during audit the institution.

Ключові слова: наукові установи, надання послуг, доходи, витрати, групувальні відомості, кошторис, фінансова звітність.

Key words: scientific institutions, services, income, expenses, accounting list, estimate, financial statements.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Формування облікової політики суб'єктів державного сектора, як і суб'єктів інших секторів економіки, передусім базується на принципі альтернативності, який означає, що при затвердженні облікової політики управлінський обліковий персонал має обрати один із існуючих, запропонованих відповідним нормативним або рекомендуємим документом, підходів [14, с. 66]. З 1 січня 2015 року набрали чинності Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [7], відповідно до яких погодженню суб'єктами вищого рівня підлягають принципи та методи, застосовувані під час оцінки конкретної статті фінансової звітності. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедур до розпорядчого документа, згідно з рекомендаціями, включати недоцільно. Однак й інформація про порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи не розкривається даними рекомендаціями. Отже, виникає необхідність їх доповнення стосовно: структури облікової політики; інформації про види діяльності установи, особливо додаткової; відображення аналітичних даних про отримані доходи та понесені витрати від надання послуг у відомостях обліку, фінансовій звітності; дотримання вимог бюджетного законодавства щодо формування та виконання кошторису установи.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У економічній літературі знаходимо навіть монографії, присвячені сутності та порядку формування облікової політики в установах і на підприємствах, авторами яких є: Житний П.Є., Кулик В.А., Барановська Т.В., Гомбоева А.М., Журавель Г.П., Міщенко С.М., Пушкар М.С. Формуванню окремих пунктів облікової політики присвячували свої статті науковці: Акімова Н.С., Бірюк О.Г., Боримська К.П., Войналович О.П., Гарасим П.М., Демчук Т.П., Домбровська Н.Р., Зборовська Н.С., Калюга Є.В., Коробова Н.М., Костенко О.М., Костюченко В.М., Крутова А.С., Міщенко С.М., Свірко С.В., Руденко О.В., Хомин О.П. та інші. Проте варто зазначити, що питання відображення витрат і доходів від надання послуг науковими установами, враховуючи всі законодавчі зміни щодо регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі, не були розглянуті повною мірою.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Для достовірного відображення формування облікової політики установами державного сектора у даній статті будуть досліджені такі питання:

- виникнення терміна "облікова політика";
- роль, значення та структура побудови наказу про облікову політику;

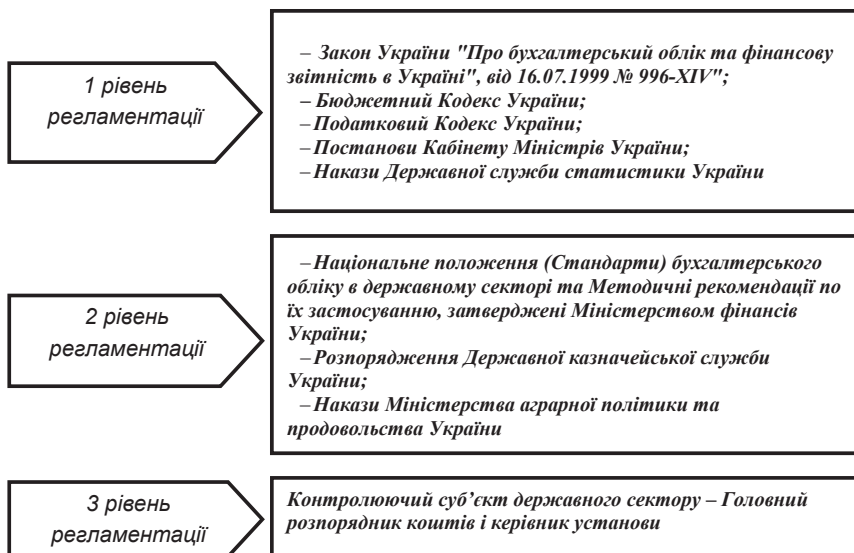


Рис. 1. Вплив законодавчих органів на формування облікової політики в наукових установах НААН України

Джерело: удосконалено автором на підставі [15, с. 20].

— запропоновано доповнення щодо облікової політики у частині розкриття інформації стосовно надання послуг установами державного сектора, враховуючи їх галузеву приналежність.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Термін "облікова політика" має іноземне походження. Перші спроби формування облікової політики на рівні підприємства пов'язують із намаганнями уряду США у 1929 р. запровадити офіційні стандарти фінансового обліку. Введення у практику окремих елементів облікової політики зроблено у 1932 р. Дж. Меєм у листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі [4, с. 8]. Першим нормативним документом, що регламентував документальне оформлення облікової політики, стало Положення про облікову політику для компанії, акції яких розміщені на фондових ринках, розроблене у 1934 р. Комісією з цінних паперів і бірж США. Необхідність створення даного документу була викликана потребою впорядкування обліку на підприємствах після Великої депресії 1929—1933 рр. І тільки набагато пізніше, національним стандартом 1972 р., правила розробки та документального оформлення облікової політики були поширені на інші підприємства [12, с. 21—22].

Офіційно поняття "облікова політика" (accounting policy) у міжнародну практику обліку введено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (надалі — МСБО) І "Розкриття облікової політики" у 1975 р. Зокрема, відповідно до першої редакції МСБО І "Розкриття облікової політики", це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів [4, с. 9].

В Україні, що на той час перебувала у складі СРСР, облікової політики у 70-х роках ХХ ст. ще не існувало, оскільки бухгалтерський облік за радянських часів розвивався за активної участі держави. Законодавство регулювало методичне забезпечення бухгалтерського обліку та не передбачало можливості декількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій [4, с. 9]. Поява поняття "облікова політика" у бухгалтерському обліку пострадянських країн і його офіційне закріплення пов'язана з процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. В Україні потреба в розробці облікової політики для конкретного підприємства та створення внутрішнього розпорядчого документу про облікову політику виникла у зв'язку з набуттям чинності Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та По-

ложень (стандартів) бухгалтерського обліку в 1999 р. [11].

Незважаючи на певні розбіжності у трактуванні терміна, думки науковців однозначні: облікова політика є важливим документом для затвердження обраних облікових методів і принципів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності [15, с. 26] у всіх, незалежно від сфери діяльності та організаційно-правових форм і видів діяльності [13, с. 16]. При цьому потрібно зауважити, що єдиними (спільними) будуть лише вихідні положення, а надалі вона має свої особливості в кожній установі [5, с. 368]. Тобто облікова політика є систематизованим інформативним джерелом даних про порядок документального відображення та систематизації всіх господарських подій із метою оперативного управління й узагальнення даних у фінансовій звітності. Взагалі облікова політика визначає ідеологію економіки установи на тривалий період [6, с. 36], сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні, дає змогу оперативно реагувати та відображати у фінансових звітах зміни, що відбуваються у ринковому середовищі.

Облікова політика є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи установи в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку [4, с. 10]. Облікова політика установ державного сектора регулюється в декілька рівнів (рис. 1), кожному з яких притаманні свої особливості ведення системи бухгалтерського обліку.

Перший рівень формування облікової політики має загальний характер організації та ведення бухгалтерського обліку, встановлює порядок застосування документів і форм звітності, є обов'язковим для всіх установ. Суб'єктами формування облікової політики на даному рівні є Верховна Рада України та Міністерство фінансів України. Другий рівень містить методологічні особливості бухгалтерського обліку, характерні для установ державного сектора. Суб'єктами його регулювання виступає відомче міністерство, яке розробляє методичні рекомендації. Третій рівень формування облікової політики вносить корективи до організації та проведення облікової роботи, що характерні для установи або групи установ і не суперечать чинному законодавству. Суб'єктом регламентації облікової політики виступає головний розпорядник бюджетних коштів, який може вносити додаткові пункти до облікової політики установи, що повністю розкривають галузеві особливості. У процесі формування облікової політики Лаговська О. А. рекомендує за необхідне враховувати особливості економічної, соціальної та екологічної політики у розрізі складових вартості підприємства [5, с. 370].

Система організації облікової політики, на думку Свірко С. В., передбачає два рівні регулювання фінансового обліку суб'єктів державного сектора: зовнішній і внутрішній [14, с. 65]. Зовнішнє регулювання виражається в установленні та визначенні 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 сектора в цілому. Така форма управління підсистемою фінансового обліку в науковій літературі набула назви "облікова політика на рівні країни" [14, с. 65]. Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах законодавчих актів, утім, цілковито перебуває у веденні суб'єктів державного сектора, які реалізують свої права і

завдання у формі вироблення облікової політики власної установи.

У своїх дослідженнях Кулик В.А. виділяє, крім зазначених вище рівнів формування облікової політики, міжнародний і міждержавний [4, с. 10]. Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила ведення обліку згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також ряд тлумачень Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Міждержавна облікова політика містить аспекти облікової політики підприємств — членів міждержавних об'єднань, зокрема, деякі Директиви ЄС із уніфікації вимог щодо розкриття інформації у бухгалтерській звітності. Варто відмітити, що виокремлення таких видів планування облікової політики є недоречним. Індустріально розвинені країни запропонували нову ідеологію глобалізму, що не включає історичного розвитку різних країн, традицій і національних особливостей [16]. Кожна країна, зацікавлена в розвитку й активній економічній діяльності з іншими країнами, змушена приймати умови глобалізації, які мають негативні сторони для розвитку країни. Тому підтримуємо думку вітчизняних учених (Кірейцев Г. Г. [3], Бутинець Ф. Ф. [1] та ін.) щодо потреби дотримання принципу: мислити глобально, а діяти локально [16]. Розвиток об'єктів і методології бухгалтерського обліку необхідно здійснювати у всебічному взаємозв'язку з економічною теорією та світовими тенденціями, надбанням національної практики та шкіл бухгалтерського обліку, з відслідковуванням тенденцій міжнародних стандартів.

Облікова політика установ державного сектора повинна розроблятися відповідно до пункту 5 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [11]. Оскільки наукові установи Національної академії аграрних наук України (далі — НААН) мають агропромислову спрямованість, то під час формування облікової політики використовували Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях) [8]. З 1 січня 2015 року набрали чинності Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [7], які застосовуються під час оцінки конкретної статті фінансової звітності. Проте у них не розкривається інформація про порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи. Так, Методичні рекомендації [7] містять тільки загальні положення формування розпорядчого документа про облікову політику, а саме: він повинен складатися на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі; погоджуватися з суб'єктом державного сектора вищого рівня, який затверджує кошторис; облікова політика може враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектора; на основі принципу послідовності облікова політика суб'єкта державного сектора має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", яке набуде чинності з 1 січня 2017 року, "облікова політика" — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для складання та подання фінансової звітності [10]. Тобто отримуємо звуження функціональності облікової політики. На практиці, та і в раніше затверджених нормативних актах, наказ про облікову політику мав два розділи: "Порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи"; "Принципи та методи, які застосовуються під час оцінки конкретної статті фінансової звітності" [8]. Тому наразі бухгалтери в установах державного сектора повинні складати наказ про облікову політику, який міститиме законодавчо закріплені положення про принципи та методи обліку тільки альтернативних варіантів обліку конкретних об'єктів [7]. Інформація щодо організації бухгалтерського обліку в наказі не повинна бути подана, таким чином складається окремий наказ. Такі зміни є незручними через відсутність організаційної інформації, тому про-

понуємо доповнити Методичні рекомендації [7] положеннями стосовно структури облікової політики та розкриття необхідної інформації про види діяльності установи, а особливо додаткової діяльності; класифікацією доходів і витрат від додаткової діяльності.

Існує розбіжність поглядів науковців щодо структури положення про облікову політику (табл. 1) [9, с. 82]. Одна група (Натарова О.В., Методичні рекомендації) за багато уваги приділяє загальним положенням; друга (Кужельний М.В., Линник В.Г., Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Свірко С.В.) взагалі не звертає уваги на основні особливості установи, види діяльності та галузеві ознаки. Підтримуємо третю групу науковців (Завгородній В. П., Боднар В. М.) стосовно формування структури облікової політики, але з певними уточненнями щодо розділів облікової політики.

Запропонуємо на основі проаналізованого матеріалу структуру наказу про облікову політику, яка повинна складатися з таких розділів:

1. Загальні положення (містить коротку інформацію про організаційно-правову форму установи, місцезнаходження, мету діяльності та види діяльності відповідно до статуту; необхідно вказати ступінь розпорядника бюджетної установи й організації, які знаходяться в підпорядкуванні).

2. Організація бухгалтерського обліку (наводяться дані про форму ведення бухгалтерського обліку, штат бухгалтерії, розподіл обов'язків і підпорядкування працівників згідно з Положенням про відділ бухгалтерського обліку; також вказують працівників, які мають право підпису; матеріально відповідальних осіб; робочий план рахунків; графік документообігу; склад інвентаризаційної комісії. Велику за обсягом інформацію групують у додатки до наказу).

3. Методика бухгалтерського відображення — містить інформацію по конкретних об'єктах обліку, а саме надання послуг установою:

1) доходи від надання послуг є власними надходженнями установ державного сектора, які отримуються додатково від коштів загального фонду. Власні надходження включаються до доходів від обмінних операцій спеціального фонду та регулюються статтею 13 "Складові частини бюджету" БКУ;

2) власні надходження поділяються на такі групи: перша — доходи від надання послуг (від обмінних операцій); друга — інші доходи;

3) інформація про витрати від надання послуг повинна групуватися за: групами послуг, елементами витрат, статтями калькуляції, центром виникнення витрат, темами договорів; календарними періодами. Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) із метою отримання власних надходжень, що надаються установами згідно з їх основною та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;

4) собівартість наданих послуг складається з виробничої собівартості послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, та нерозподілених загальновиробничих витрат. Облік виробничих витрат та їх розподіл між об'єктами обліку здійснюється за статтями калькуляції;

5) облік доходів і витрат від надання послуг відбувається на рахунках:

711 "Доходи від надання послуг розпорядниками бюджетних коштів", який призначено для обліку інформації про доходи від надання послуг і реалізації продукції від господарської діяльності;

161 "Виробничі витрати розпорядників бюджетних коштів" із відкриттям субрахунків нижчого порядку для групування витрат від окремої групи послуг;

811 "Витрати від надання послуг розпорядниками бюджетних коштів", де групуються витрати відповідно елементів витрат і статей калькуляції;

Таблиця 1. Структура розділів облікової політики установ державного сектора

Перелік розділів	Науковець
1. Загальні положення. 2. Організаційно-правова форма установи. 3. Рівень бюджету, з якого установа отримує фінансове забезпечення. 4. Рівень установи як розпорядника коштів. 5. Галузева належність установи. 6. Види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту	Методичні рекомендації
1. Методичні принципи побудови бухгалтерського обліку. 2. Техніка ведення бухгалтерського обліку. 3. Організація роботи бухгалтерської служби	Кужельний М. В. і Линник В. Г.
1. Загальні положення. 2. Облікова політика. 3. Організація ведення облікової політики	Завгородній В. П.
1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку. 2. Організація роботи облікового апарату. 3. Технічна організація обліку й організація бухгалтерського обліку	Бупинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С. М.
1. Організація бухгалтерського обліку. 2. Методичні основи бухгалтерського обліку	Св'рчко С. В.
1. Загальні положення, організаційно-правова форма установи. 2. Рівень бюджету, з якого установа отримує фінансове забезпечення. 3. Рівень установи як розпорядника коштів. 4. Галузева належність установи. 5. Види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту. 6. Кількість персоналу, що працює в установі. 7. Організація бухгалтерського обліку	Натарова О. В.
1. Загальні положення. 2. Організація бухгалтерського обліку. 3. Техніка облікового відображення. 4. Методика облікового відображення	Боднар В. М.
1. Загальна інформація про установу. 2. Організація бухгалтерського обліку. 3. Методика бухгалтерського обліку (по об'єктах). 4. Додатки до наказу	Пропозиція автора

Джерело: удосконалено автором на підставі [2; 9].

821 "Витрати з продажу активів розпорядниками бюджетних коштів", де відображається собівартість реалізованих активів. Робочий план рахунків наводиться у додатку до наказу про облікову політику;

6) планування витрат для надання послуг здійснюється на основі розрахунків під час оформлення договору в "Калькуляції надання послуги", де зазначають підставу для надання послуги (номер договору), замовника, центр надання послуги, узгоджені терміни, статті калькуляції послуги в цілому та протягом кварталів року (можливо скорочувати перелік статей калькуляції у розрізі груп послуг). Для перевірки фактичних поточних витрат, які виникають під час надання послуги, з плановими калькуляційними витратами формують "Картку обліку фактичних витрат надання послуг". Наприкінці надання послуги установи складатимуть "Звіт з надання послуг", де міститься інформація про заплановані та фактичні витрати та можливі відхилення за статтями калькуляції;

7) протягом місяця дані про доходи записують у "Меморіальний ордер № 14 Накопичувальна відомість нарахування доходів від надання послуг установами державного сектора", які формуватимуться за кожним видом доходів як накопичувальні відомості. Зазначений реєстр відображатиме таку інформацію: дата проведення нарахування, номер і назва документа, що підтверджує операцію; зміст послуги; центр виникнення доходів (залежно від організаційної структури наукова установа поділяється на відділи або лабораторії); код програмної класифікації (6591060¹, 6591030² та інші); код класифікації доходів (25010110³, 25010120⁴);

8) для отримання більшої аналітичної інформації установа формуватиме додаткові груповальні відомості: "Зведена відомість по доходах від надання послуг", "Картка доходів від надання послуг", "Звіт про надходження до спеціального фонду кошторису"; "Зведена відомість по витратах від надання послуг", "Звіт про виконання кошторису витрат від надання послуг";

9) аналітична інформація сприятиме формуванню достовірної фінансової звітності, а саме форми № 2-дс "Звіт про фінансові результати". На підставі запропонованих зведених відомостей по доходах і витратах від надання послуг матимемо можливість згрупувати інформацію про надання послуг науковими установами в цілому за рік у розрізі центрів виникнення витрат у таблиці 1. "Власні надходження" форми № 5-дс "Примітки до фінансової звітності". Інформація буде розкривати облікову політику підприємства у розрізі класифікації наданих послуг.

4. Додатки до наказу містять пронумеровані організаційні документи: перелік нормативно-законодавчих актів, якими у своїй діяльності керується установа; перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності.

Дана структура облікової політики буде слугувати структурованим джерелом інформації та задовольняти потреби всіх користувачів. Таким чином, у ході проведеного дослідження встановлено, що облікова політика є систематизованим інформативним джерелом даних про види діяльності установи, організацію бухгалтерського обліку та містить принципи, методи та порядок документального відображення і систематизації усіх господарських подій із метою оперативного управління й узагальнення даних у фінансовій звітності. Взагалі, облікова політика визначає ідеологію економіки установи на тривалій період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні, дає змогу оперативно реагувати на зміни.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Установлено певні проблеми з формуванням облікової політики в наукових установах державного сектора, що пояснюється галузевою спеціалізацією та недосконалістю нормативно-методологічної бази. Загальні правила формування облікової політики повинні бути законодавчо закріплені, які в масштабах кожної окремої галузі уточнюватимуться із урахуванням особливостей кожної окремої установи.

Управлінський вектор облікової політики наукових установ державного сектора дозволить отримати інформацію про доходи і витрати за видами наданих послуг. Запропоновані зміни у структурі облікової політики наукових установ сприятимуть:

— своєчасності відображення фактів виникнення доходів і витрат від надання послуг на рахунках бухгалтерському обліку (субрахунки 711 "Доходи від надання послуг розпорядниками бюджетних коштів", 161 "Виробництво розпорядників бюджетних коштів", 811 "Витрати від надання послуг розпорядниками бюджетних коштів", 821 "Витрати з продажу активів розпорядниками бюджетних коштів");

— систематизації отриманих доходів і понесених витрат у зведених відомостях, реєстрах обліку, які надають можливість аналізу кожного виду діяльності наприкінці звітного періоду;

¹ 6591060 — Фундаментальні дослідження, прикладні наукові і науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у сфері агропромислового комплексу, підготовка наукових кадрів.

² 6591030 — Фундаментальні дослідження у сфері природничих і технічних наук у сфері агропромислового комплексу.

³ 25010110 — Розроблення технічних проектів та проведення експертиз.

⁴ 25010120 — Надання інформаційних послуг (консультацій).

— відображенню зведених даних про отримані доходи та понесені витрати від надання послуг у фінансовій звітності та примітках до неї;

— дотриманню вимог бюджетного законодавства стосовно формування та виконання кошторису наукової установи.

Запропоновані положення облікової політики будуть висвітлені у розпорядчому наказі про облікову політику, сформованому головним бухгалтером і затвердженому керівником установи, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Він є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві й одним із перших документів, які використовуються сторонніми організаціями при перевірці діяльності установи та внутрішніми користувачами.

Література:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. — Житомир: ПП "РУТА", 2007. — 328 с.

2. Боднар О.В. Окремі аспекти формування облікової політики підприємства стосовно витрат на виробництво продукції / О.В. Боднар // Облік і фінанси. — 2014. — № 2 (64). — С. 14—18.

3. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — 68 с.

4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. — С. 373.

5. Лаговська О. А. Облікова політика підприємства як інструмент управління його вартістю: реалізація гармонізаційних властивостей / О.А. Лаговська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. — 2012. — № 3(55). — С. 366—371.

6. Левочок М.Т. Основні засади облікової політики підприємства / М.Т. Левочок // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2008. — № 1. — С. 36—39.

7. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-rekomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoji-politiki/>

8. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях): затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 28 січня 2009 р. № 56 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.uapravo.net/akty/postanovi-resolution/akt5bqpa4a.htm>

9. Натарова О.В. Облік та контроль доходів від обмінних операцій державного сектора: дис. на здобуття звання канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / О.В. Натарова. — К., 2013. — 234 с.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11/page>

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

12. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. — Тернопіль: Карт-бланш, 2010. — 260 с.

13. Сахчинская Н. С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации: автореф. дис. на соискание ученой степени

д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 / Н. С. Сахчинская. — Тольятти, 2011. — 39 с.

14. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектора: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Економічні науки. — Серія "Облік і фінанси". — 2009. — № 6 (24). — Ч. 1. — С. 65—77.

15. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 380 с.

16. Joseph E. Stiglitz. Globalization and its Discontents.: пер. с англійського; примечания Г.Г. ПИРОГОВА. — W.W. Norton&Company. NewYorkLondon. 2002. — С. 301.

References:

1. Butynets, F. (2007), Alfa i omega bukhgalterskoho obliku або moia bolisna ne spovid [Alpha and Omega accounting or not my painful confession], RUTA, Zhytomyr, Ukraine.

2. Bodnar, O. (2014), "Some Aspects of Developing Company Accounting Policy in Relation to Production Costs", Accounting and Finance, vol. 2, no. 64, pp. 14.—18.

3. Kireitsev, H. (2007), Hlobalizatsiia ekonomiky y unifikatsiia metodolohii bukhgalterskoho obliku [Economic globalization and standardization of accounting methodology], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

4. Kulyk, V. (2014), Oblikova polityka pidpryiemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku [The accounting policy of the enterprise: the experience and perspectives of development], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

5. Lahovska, O. (2012), "The accounting policy of enterprises like as tool to control its cost: the implementation of harmonization properties", Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu ekonomiky i torhivli im. M. Tugan-Baranovskoho, vol. 3, no. 55, pp. 366—371.

6. Levochok, M. (2008), "Basic principles of accounting policy", Bukhgalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii, no. 1, pp. 36—39.

7. "Methodical recommendations on accounting policies of the public sector. (2015), available at: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-rekomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoji-politiki/> (accessed March 20, 2016).

8. "Methodical recommendations for the compilation of administrative documents of accounting policy in budgetary institutions (organizations)". (2009), available at: <http://www.uapravo.net/akty/postanovi-resolution/akt5bqpa4a.htm> (accessed October 20, 2015).

9. Natarova, O. (2013), "Accounting and control of income from exchange operations of the public sector", Dissertation of Cand.Sci. (Econ.), 08.00.09, Natinal university of life and environmental sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

10. "National regulations (standard) of accounting in the public sector 101 "Presentation of Financial Statements", (2009), available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0097-11/page> (accessed October 15, 2015).

11. "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", Law of Ukraine, (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed October 20, 2015).

12. Pushkar, M. and Shchyrba, M. (2010), "Theory and practice of formation of accounting policy". Kart-blansh, Ternopil, Ukraine.

13. Sakhchynskaia, N. (2011), "Theory and practice of formation of accounting policy" Abstract of Cand.Sci. (Econ.) dissertation, 08.00.12, Toliatty, Russian Federation.

14. Svirko, S. (2009), "The accounting policies of the public sector: the position of the international theory and practice", Ekonomichni nauky, Seriia "Oblik i finansy", vol. 6, no. 24, pp. 65—77.

15. Svirko, S. V. (2006), Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh [Organization of accounting in budgetary institutions], KNEU, Kyiv, Ukraine.

16. Joseph, E. Stiglitz. (2002), Globalization and its Discontents. W.W. Norton&Company. NewYork.

Стаття надійшла до редакції 23.03.2016 р.