

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-2-24>

Амбарчян В.С.

кандидат економічних наук, доцент
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Амбарчян М.С.

кандидат економічних наук, доцент
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Ambarchian Viktoriia

Ph.D. in Economics, Associate Professor
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Ambarchian Marharyta

Ph.D. in Economics, Associate Professor
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ВПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ЗА МСБОДС 41

ADOPTING ACCRUAL ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR: ACCOUNTING FOR FINANCIAL ASSETS UNDER IPSAS 41

Стаття присвячена дослідженню теоретико-методичних положень обліку фінансових інвестицій суб'єктів державного сектору за методом нарахування. Проведене порівняння положень МСБОДС 41 та НП(С)БОДС 134 щодо методів оцінки фінансових активів суб'єктів державного сектору. Встановлено, що перехід до повного методу нарахування в процесі облікового відображення операцій із виконання бюджетів передбачає застосування облікових оцінок до фінансових активів, визначених МСБОДС 41, а саме: метод амортизованої собівартості, метод справедливої вартості із відображенням результатів переоцінки у чистих активах та метод справедливої вартості із відображенням результатів переоцінки в профіциті/дефіциті. Розроблено методику обліку фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування у відповідності з МСБОДС, що охоплює процедури первісної оцінки, визнання витрат на операцію, амортизації премії/дисконту, нарахування процентних доходів, переоцінки, визнання зменшення корисності та формування резерву очікуваних збитків.

Ключові слова: облік у державному секторі, фінансування бюджету, касовий метод, метод нарахування, МСБОДС 41, фінансові активи.

The article is devoted to considering the accounting treatment for financial investments of state and local budgets based on the accrual method of accounting. The transition from the cash basis to accrual accounting in the public sector is stipulated by increasing demand for relevant, faithful, and verifiable information about the financial position and performance of a budget. The Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017–2020 and the Strategy for Modernization of Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector for the Period up to 2025 proclaim the adoption of the International Public Sector Accounting Standards in Ukrainian public sector accounting. The authors consider budgetary investments in securities as financial investments that, with the purpose of accounting, are classified as financial assets. According to Ukrainian legal requirements, financial assets of the state and local budgets are accounted under the cash basis of accounting. The research compares the International Public Sector Accounting Standard 41 and the National Public Sector Accounting Standard 134, disclosing

the differences between the cash basis and accrual accounting in recognizing and measuring the financial assets. The transition to full accrual accounting in the public sector of Ukraine contemplates applying accounting estimates of financial assets indicated in the International Public Sector Accounting Standard 41: amortized cost, fair value through net assets, and fair value through surplus or deficit. The research results in developing the accounting treatment for financial investments of the budgets using the accrual accounting in accordance with the IPSAS requirements. The developed approach encompasses procedures of the initial recognition, estimation of transaction costs, amortization of discount and premium, accrual of interest revenue, remeasurement of fair value, recognition of impairment, and preparation of reserves to cover expected credit losses. Implementing the suggested accounting procedures will be useful for local authorities' departments of finances.

Keywords: public sector accounting, budget financing, cash basis, accrual accounting, IPSAS 41, financial assets.

Постановка проблеми. Упродовж останніх десятиліть основна увага Міжнародної федерації бухгалтерів зосереджена на впровадженні методу нарахування в облікову практику суб'єктів державного сектору, що пов'язано із виникненням потреби в отриманні достовірної та доречної інформації про фінансовий стан, обсяги доходів та витрат на рівні держав (центральні уряди) та територіальних громад (місцеві органи управління). Починаючи з 2000 року, Рада з МСБОДС розробила 42 стандарти, що базуються на методі нарахування. Втім, більшість урядів країн світу не охоче переходять на метод нарахування, що пояснюється складністю облікових процедур, високою вартістю впровадження та недоцільністю обліку за методом нарахування на окремих рівнях управління.

Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки проголошено необхідність впровадження методу нарахування у вітчизняну систему обліку в державному секторі «з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів (IPSAS)» [1]. Завдання 2 Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року полягає у проведенні «аналізу щодо можливості відображення в бухгалтерському обліку за методом нарахувань операцій з виконання бюджетів». Це обумовлює подальшу роботу в напрямі переходу до методу нарахування в обліку виконання бюджетів [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Впровадження методу нарахування в державному секторі покликане підвищити дорочність, достовірність і порівнюваність інформації, що розкривається у фінансових звітах, та забезпечити високу якість управлінських рішень і ефективне використання бюджетних коштів. З. Міновський, Дж. Х'югз та А. Косевський наголошують на позитивних результатах впровадження методу нарахування – краща взаємодія із громадськістю та достовірніше подання результатів діяльності установ державного сектору, а також вдосконалення системи статистичного звітування Міжнародного валютного фонду [3].

У свою чергу, П.К. Булаки, Н. Міросеа та К. Емоте-со стверджують, що впровадження методу нарахування значно покращить репрезентативність обліку та підвищить якісні властивості облікової інформації [4]. Незважаючи на суттєві переваги застосування

МСБОДС, що підтвержені численними дослідженнями науковців, впровадження методу нарахування в державному секторі пов'язане із певними труднощами: розробкою нового програмного забезпечення, придбанням обладнання, навчанням облікового персоналу та усуненням невідповідностей між бюджетної та обліковою системами [5].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Система бухгалтерського обліку в державному секторі України складається із двох підсистем: підсистеми обліку виконання кошторисів, що ведеться розпорядниками бюджетних коштів (бюджетними установами), та підсистеми обліку виконання державного та місцевих бюджетів, яка ведеться органами Казначейства. І якщо внаслідок реалізації Стратегії на 2017–2020 рр. облік виконання кошторисів здійснюється за методом нарахування, то в процесі обліку виконання бюджетів Казначейство продовжує використовувати касовий метод «із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів)» [2].

Відповідно до методичних рекомендацій щодо впровадження методу нарахування у державному секторі, розроблених Міжнародним валютним фондом, процедура переходу від касового методу до методу нарахування складається із трьох послідовних етапів: базовий метод нарахування, розвинутий метод нарахування та повний метод нарахування [6]. Рекомендації МСБОДС щодо обліку фінансових інструментів впроваджуються на другому етапі та охоплюють принципи визнання та класифікації фінансових активів і зобов'язань, їх оцінки, переоцінки, зменшення корисності та припинення визнання [6]. Для впровадження методу нарахування в облік операцій бюджетів із цінними паперами необхідно змінити підходи до оцінки фінансових інструментів в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС) 134 «Фінансові інструменти», внести зміни до структури рахунків чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та запровадити нову методику відображення у бухгалтерському обліку операцій із виконання бюджетів в частині фінансування.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка методики обліку фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування відповідно до МСБОДС 41. Для досягнення поставленої мети авторами розглянуто чинну методику обліку операцій бюджетів із фінансовими інструментами, що базується на касовому методі обліку та проаналізовано рекомендації МСБОДС до обліку фінансових інструмен-

тів за методом нарахування. На наступному етапі, застосовуючи метод порівняння, автори виокремили основні відмінності в процедурах обліку фінансових інвестицій за вітчизняним та міжнародним обліковими підходами. В підсумку, розроблено процедури облікового відображення фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування, що повністю відповідають рекомендаціям МСБОДС 41.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Для проведення дослідження першочергово було ідентифіковано операції фінансування бюджетів, що класифікуються як активні операції. Встановлено, що операції із фінансування бюджету – це «надходження та витрати бюджету, пов'язані із зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету» [7]. З-поміж вищеперерахованих інструментів цінні папери використовуються для інвестування вільних коштів бюджету з метою отримання додаткових доходів. Право на розміщення тимчасово вільних фінансових ресурсів шляхом придбання боргових зобов'язань мають як державний, так і місцеві бюджети. За рахунок коштів державного бюджету придбаються державні облигації «з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду» [7], що визначає короткостроковий характер таких інвестицій. Місцеві бюджети можуть інвестувати кошти в облигації внутрішньої державної позики з різними термінами обігу за посередництва первинного дилера [8].

Наступний етап дослідження полягав у визначенні критеріїв визнання інвестицій бюджетів в цінні папери фінансовими активами. З цією метою проаналізовано положення НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» та встановлено, що фінансові інвестиції бюджетів у цінні папери відповідають критеріям «в» («контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах») та «б» («контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив») визначення «фінансові активи». Це підтверджує належність фінансових інвестицій бюджетів у цінні папери до фінансових активів [9].

В межах даного дослідження операції із фінансування бюджету шляхом придбання боргових цінних паперів характеризуються як фінансові інвестиції. Таке твердження виходить із облікового тлумачення фінансових інвестицій як активів, що «утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння» [10]. Таким чином, фінансові активи є інструментами здійснення фінансових інвестицій. Важливо зазначити, що поняття «фінансові інвестиції» є значно ширшим за термін «фінансові активи», оскільки охоплює операції як із борговими цінними паперами, так і з пайовими фінансовими інструментами.

Методичні положення з обліку операцій визнання, оцінки та припинення визнання фінансових інструментів, а також вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності регулюються НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» та НП(С)БОДС 133 «Фі-

нансові інвестиції». Ці стандарт було розроблено та затверджено у 2012 році із врахуванням рекомендацій Ради з МСБОДС. Проте у 2018 році Радою випущено МСБОДС 41 «Фінансові інструменти», що суттєво змінює підходи до облікового відображення операцій із фінансовими активами та фінансовими зобов'язаннями суб'єктів державного сектору. Відповідно, наступний етап дослідження полягав у приведенні методики обліку операцій бюджетів із цінними паперами у відповідність до рекомендацій нового міжнародного стандарту.

Основна відмінність між вітчизняною методикою та міжнародними рекомендаціями щодо обліку фінансових інвестицій полягає у визначенні методів подальшої оцінки фінансових інструментів (рис. 1).

По-перше, у НП(С)БОДС 134 відсутня чітка класифікація фінансових інструментів за методами оцінки: в п. 2 розділу IV встановлено, що всі фінансові активи на дату балансу обліковуються за собівартістю, окрім фінансових інвестицій, що утримуються до погашення, фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити та фінансових активів-об'єктів хеджування. Для активів, вартість яких неможливо достовірно оцінити, метод оцінки не встановлено.

Також, відсутні рекомендації щодо методу оцінки фінансових активів, призначених для перепродажу, хоча така категорія зазначена в розділі 1 «Загальні положення» НП(С)БОДС 134. Вимоги до подальшої оцінки фінансових інвестицій, що утримуються до погашення, розкрито в НП(С)БОДС 134. Відповідно, інформація щодо оцінки фінансових активів не систематизована та не повна. В свою чергу, МСБОДС 41 «Фінансові інструменти» класифікує фінансові активи за трьома методами оцінки залежно від моделі управління активами та характеру контрактних грошових потоків: амортизована собівартість, справедлива вартість із відображенням результатів переоцінки у чистих активах та справедлива вартість із відображенням результатів переоцінки у профіциті/дефіциті (рис. 1) [11].

Застосовуючи метод нарахування в обліку фінансових інвестицій бюджетів, необхідно дотримуватися таких правил:

- 1) при первісному визнанні фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю, що коригується на суму витрат, понесених для їх придбання; проте, витрати на придбання фінансових активів, що обліковуються за справедливою вартістю із відображенням результатів переоцінки у профіциті/дефіциті, визнаються у складі операційних витрат;

- 2) амортизована собівартість фінансових активів розраховується із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, що передбачає амортизацію дисконту/премії за фінансовим активом;

- 3) якщо фінансовий актив обліковується за справедливою вартістю із відображенням результатів переоцінки у чистих активах, переоцінка визнається в сумі, що відповідає сумі амортизації дисконту/премії при застосуванні методу амортизованої собівартості;

- 4) процедура переоцінки виконується за фінансовими активами, що обліковуються за справедливою вартістю;



Рис. 1. Порівняння методів оцінки фінансових активів за НПСБОДС та МСБОДС

Джерело: складено авторами

5) процедури визнання зменшення корисності застосовуються до фінансових активів, що обліковуються за амортизованою собівартістю та справедливою вартістю із відображенням результатів переоцінки у чистих активах; відповідно, за цими групами активів формуються резерви для покриття очікуваних кредитних збитків [11].

Враховуючи вищезазначене, кожен з методів оцінки фінансових активів має відмінності у процедурах обліку, що мають знайти своє відображення у Плані рахунків.

Відповідно до чинних методик Казначейства, операції державного та місцевих бюджетів з цінними паперами обліковуються із застосуванням касового методу, що передбачає визнання доходів і витрат на дату отримання/виплати грошових коштів [12; 13].

Перехід до повного методу нарахування в державному секторі передбачає застосування рекомендацій МСБОДС 41 до обліку операцій фінансування в частині придбання та випуску цінних паперів. Враховуючи, що до фінансових активів за МСБОДС 41 застосовуються три методи оцінки, процедури обліку мають розглядатися також в розрізі трьох методів оцінки.

Першим етапом обліку фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування є первісне визнання фінансових інвестицій (табл. 1).

Другим етапом обліку фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування є подальше визнання фінансових інвестицій (табл. 2).

Третім етапом обліку фінансових інвестицій бюджетів за методом нарахування є припинення визнання фінансових інвестицій (табл. 3).

Висновки і пропозиції. Результатом проведеного дослідження стала розробка методики обліку фінансових інвестицій бюджетів, що повністю відповідає рекомендаціям МСБОДС 41. Облікові процедури представлені в розрізі трьох методів оцінки фінансових активів, кожна з яких має певні особливості. Так, за первісного визнання витрати на операцію зменшують справедливу вартість цінних паперів, що обліковуються за амортизованою собівартістю та справедливою вартістю із переоцінкою у чистих активах та визнаються як неамортизований дисконт. В свою чергу, для цінних паперів, що обліковуються за справедливою вартістю із відображенням переоцінки у профіциті/дефіциті, витрати на здійснення операції визнаються у складі інших витрат за обмінними операціями бюджету.

Методика обліку первісного визнання фінансових інвестицій бюджетів

Облікова процедура	Дебет			Кредит		
	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті
Номінальна вартість цінних паперів	Фінансові активи бюджету			Кредиторська заборгованість бюджету		
Визнання витрат на здійснення операції	Кредиторська заборгованість бюджету		Витрати за обмінними операціями бюджету	Неамортизований дисконт за фінансовими активами бюджету		Кошти бюджету
Якщо вартість придбання цінних паперів нижча за номінальну	Кредиторська заборгованість бюджету			Неамортизований дисконт за фінансовими активами бюджету		
Якщо вартість придбання цінних паперів вища за номінальну	Неамортизована премія за фінансовими активами бюджету			Кредиторська заборгованість бюджету		
Якщо справедлива вартість перевищує вартість за договором	Неамортизована премія за фінансовими активами бюджету			Дохід від первісного визнання фінансових активів бюджету за ціною, що вища справедливої		
Якщо вартість за договором перевищує справедливу вартість	Витрати від первісного визнання фінансових активів бюджету за ціною, що нижча справедливої			Неамортизований дисконт за фінансовими активами бюджету		
Оплата за придбані цінні папери	Кредиторська заборгованість бюджету			Кошти бюджету		

Джерело: розроблено авторами

Методика обліку подальшого визнання фінансових інвестицій бюджетів

Облікова процедура	Дебет			Кредит		
	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті
Нарахування процентних доходів	Нараховані доходи за фінансовими активами бюджету			Фінансові доходи бюджету		
Амортизація дисконту	за фінансовими активами бюджету		-	Фінансові доходи бюджету		-
Амортизація премії	Фінансові доходи бюджету		-	Неамортизована премія за фінансовими активами бюджету		-
Визнання дооцінки	-	Переоцінка фінансових активів бюджету	-	-	Дооцінка фінансових активів (капітал)	Доходи за необмінними операціями
Визнання уцінки	-	Уцінка фінансових активів (капітал)	Доходи за необмінними операціями	-	Переоцінка фінансових активів бюджету	-
Формування резерву для покриття очікуваних кредитних збитків	Витрати за необмінними операціями бюджету		-	Резерв за фінансовими активами бюджету		-
Визнання зменшення корисності	Резерв за фінансовими активами бюджету		-	Номінальна вартість цінних паперів		-
	Неамортизований дисконт за фінансовими активами бюджету		-	Неамортизована премія за фінансовими активами бюджету Нараховані доходи		
			-	Резерв за фінансовими активами бюджету		-

Джерело: розроблено авторами

Методика обліку припинення визнання фінансових інвестицій бюджетів

Облікова процедура	Дебет			Кредит		
	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті	Амортизована собівартість	Справедлива вартість із переоцінкою в чистих активах	Справедлива вартість із переоцінкою в профіциті/дефіциті
Номінальна вартість	Дебіторська заборгованість бюджету			Короткострокові (довгострокові) цінні папери в активах державного (місцевого) бюджету		
Неамортизований дисконт	Неамортизований дисконт за фінансовими активами бюджету			Дебіторська заборгованість бюджету		
Неамортизована премія	Дебіторська заборгованість бюджету			Неамортизована премія за фінансовими активами бюджету		
Дооцінка	-	Дебіторська заборгованість бюджету		-	Переоцінка фінансових активів бюджету	
Уцінка	-	Переоцінка фінансових активів бюджету		-	Дебіторська заборгованість бюджету	
На суму заборгованості, списаної за рахунок резерву	Резерв за фінансовими активами бюджету		-	Дебіторська заборгованість бюджету	-	
Визнання доходу від продажу	Дебіторська заборгованість бюджету			Доходи за обмінними операціями бюджету		
Визнання витрат від продажу	Витрати за обмінними операціями бюджету			Дебіторська заборгованість бюджету		
Отримання грошових коштів	Кошти бюджету			Дебіторська заборгованість бюджету		

Джерело: розроблено авторами

За подальшого визнання дисконт або премія амортизуються у цінних паперів, що обліковуються за амортизованою собівартістю та справедливою вартістю із переоцінкою у чистих активах. Процедури переоцінки застосовуються до цінних паперів, що обліковуються за справедливою вартістю. Резерв для покриття очікуваних кредитних збитків формується для фінансових активів, що обліковуються за амортизованою собівартістю та справедливою вартістю із переоцінкою у чистих активах.

Перехід до методу нарахування в державному секторі дозволить розкрити у фінансових звітах достовірну інформацію про результати виконання державного та місцевих бюджетів, суттєво підвищить прозорість управління державними фінансами і сприятиме залученню додаткових фінансових ресурсів для забезпечення розвитку національної економіки.

Бібліографічний список:

1. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> (дата звернення: 21.04.2022).
2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#n7> (дата звернення: 21.04.2022).
3. Minovski, Z., Hughes, J., Kocevski, A. Transitioning to accrual accounting in the public sector. *Journal of Contemporary Economic and Business Issues*. 2016. Volume 3, Issue 2. P. 75–88. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/193470/1/spisanie-vol-3-br-2-trud-p75-88.pdf> (дата звернення: 21.04.2022).
4. Boolaky, P. K., Mirosea, N., Omoteso, K. The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: a Neo-institutional Perspective. *International Journal of Public Administration*. 2020. Volume 43, Issue 14. P. 1252–1265.
5. Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., Vrodou, I. Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*. 2020. Volume XXIII, Issue 4. P. 165–184.
6. Cavanagh, J., Flynn, S., Moretti, D. Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *International Monetary Fund*. 2016. 57 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf> (дата звернення: 21.04.2022).
7. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Дата оновлення: 14.04.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 21.04.2022).
8. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів шляхом придбання державних цінних паперів: Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.05.2018 № 544. Дата оновлення: 09.12.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/544-2018-%D0%BF#n8> (дата звернення: 21.04.2022).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12#Text> (дата звернення: 21.04.2022).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. Дата оновлення: 23.12.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#n29> (дата звернення: 21.04.2022).
11. International Public Sector Accounting Standards Board. Handbook of International Public Sector Accounting

Pronouncements. 2021 edition. Volume 3. *International Federation of Accountants*. 2021. 872 p.

12. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету: Наказ Державної казначейської служби України від 19.12.2019 № 356. Дата оновлення: 10.09.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356840-19#n2707> (дата звернення: 21.04.2022).
13. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевого бюджету: Наказ Державної казначейської служби України від 13.12.2019 № 351. Дата оновлення: 31.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0351840-19#n18> (дата звернення: 21.04.2022).

References:

1. Stratehiia reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnyu finansamy na 2017–2020 roku 2017 [Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020]. Available at <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.
2. Stratehiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku 2018 [Strategy for modernization of accounting and financial reporting system in the public sector for the period up to 2025]. Available at <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#n7>.
3. Minovski, Z., Hughes, J., & Kocevski, A. (2016). Transitioning to Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of Contemporary Economic and Business Issues*, 3(2), 75–88. Available at <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/193470/1/spisane-vol-3-br-2-trud-p75-88.pdf>.
4. Boolaky, P.K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020). The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: a Neo-institutional Perspective. *International Journal of Public Administration*, 43 (14), 1252–1265. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047>.
5. Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, XXIII(4), 165–184. <https://dx.doi.org/10.35808/ersj/1678>.
6. Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *International Monetary Fund*. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>.
7. Biudzhetni kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI [The Budgetary Code of Ukraine 2010]. Available at <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
8. Poriadok rozmishchennia tymchasovo vilnykh koshtiv mistsevykh biudzhetyv shliakhom prydbannia derzhavnykh tsinnykh paperiv: Zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 23.05.2018 № 544 [Rules for investing of temporary available funds of local budgets in government securities 2018]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/544-2018-%D0%BF#n8>.
9. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 134 «Finansovi instrumenty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.05.2012 № 568 [National public sector accounting standard 134 “Financial instruments” 2012]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12#Text>.
10. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 133 «Finansovi investytsii»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.05.2012 № 568 [National public sector accounting standard 133 “Financial investments” 2012]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#n29>.
11. International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume III. 872 p. Available at file:///C:/Users/user/AppData/Local/Temp/IPSASB-HandBook-2021-Volume-3.pdf.
12. Poriadok vidobrazhennia u bukhhalterskomu obliku operatsii po vykonanni derzhavnoho biudzhetu: Nakaz Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy vid 19.12.2019 № 356 [Rules for accounting for the State budget performance 2019]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356840-19#n2707>.
13. Poriadok vidobrazhennia u bukhhalterskomu obliku operatsii po vykonanni mistsevoho biudzhetu: Nakaz Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy vid 13.12.2019 № 351 [Rules for accounting for the local budgets performance 2019]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0351840-19#n18>.