УДК 657

Попадюха Н., аспірант
Київський національний економічний університет ім.В. Гетьмана

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ГОЛОВНИХ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Визначено зміст та особливості облікової політики розпорядників бюджетних коштів

Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України і Закон про бухгалтерський облік. Бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон про бухгалтерський облік визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Згідно зі ст. 6 цього Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів і бюджетів установ регулюється Державним казначейством України, у складі якого є Управління методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності. Управління, здійснюючи повсякденне, поточне методологічне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах, розробляє план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, типову кореспонденцію рахунків (субрахунків), форми регістрів синтетичного й аналітичного обліку, інструкції з обліку наявності та використання бюджетних коштів, валютних операцій, необоротних активів, запасів, інвентаризації та списання матеріальних цінностей, форми звітності. Така сувора регламентація методології обліку забезпечує його єдність, порівнюваність показників різних галузей невиробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

Над стратегією удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів працювало багато вчених Свірко С.В., Левицька С.О., Житний П.Є., Александров В.Т., Ворона О.І., Германчук П.К. та ін.. Відповідно в 2007 році була видана Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки".

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Таким чином, організація обліку розпорядників бюджетних коштів, в даний час, знаходиться на стадії розробки. Проте, на сьогодні, вітчизняними вченими-економістами вже здійснено багато нововведень щодо удосконалення даної ділянки облікового процесу [9; 6; 13; 16 та ін.].

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Мінфін, який забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Згідно з Бюджетним кодексом України і Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ установлює Державне казначейство.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Державного казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ – розпорядники бюджетних коштів.

Регулювання діяльності бюджетних установ здійснюється як зовнішньо так і внутрішньо. Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку установ і організацій виражається у регламентації порядку документування господарських операцій, облікової методики за відповідними напрямками, порядку складання та подання звітності тощо. Таке регулювання має на меті забезпечити методологічну єдність щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ в цілому, а отже, і порівнянність облікової та звітної інформації на мікрорівні і макрорівні.

Натомість, внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах нормативної бази системи зовнішнього регулювання і, як зазначено у статті 8 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", цілковито перебуває у веденні бюджетної установи чи організації. Означений рівень керівництва бухгалтерським обліком бюджетної установи чи організації реалізує свої права і завдання у формі створення облікової політики.

Під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство, організація, установа для складання та подання фінансової звітності. У цьому формулюванні, наведеному згідно зі статтею 1 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", не йде мова про організацію бухгалтерського обліку, а отже, і про організаційні заходи. Проте проходження облікової інформації від етапу первинного обліку до підсумкового і остаточне формування якісної достовірної звітної інформації неможливі без визначення кола організаційних заходів щодо системи бухгалтерського обліку. Досить слушно підтверджує правильність такого висновку Свірко С.В. дослівним тлумаченням поняття "облікова політика", що означає послідовну систему завдань і цілей бухгалтерського обліку та засобів їх досягнення. Тому, деталізуючи наведене щойно поняття, визначає облікову політику як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності [10]. Таким чином, в економічному просторі підприємства маємо умовний поділ облікової політики на дві частини – методологічну та організаційну.

До методологічної складової облікової політики слід відносити все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку. Отже, ідеться про принципи, методи й процедури. Всі принципи вітчизняного бухгалтерського обліку визначено статтею 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Окреслимо коло цих принципів та розглянемо їхню дієвість у межах облікової системи бюджетних установ.

Первинною складовою облікової політики є принципи, які відповідно до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначаються як "базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку і звітності господарської діяльності" суб'єкта господарювання. Як показали результати дослідження літературних джерел, задекларована вітчизняна система принципів являє собою поєднання трьох груп фундаментальних уявлень про функціонування бухгалтерського обліку. По-перше, це умови функціонування облікової системи, що визначаються "господарським оточенням" суб'єкта господарювання. По-друге, це рекомендації, що виступають надбудовою умов облікового процесу. По-третє, це обмеження щодо раніше наведених рекомендацій [9; 11; 13].

Для визначення впливу принципів на підсистему бухгалтерського обліку бюджетних організацій, постає потреба розглянути їх більш детально.

Принцип автономності полягає у відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи чи організації як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів

власності керівників, працівників та інших організацій. Звідси випливає, що фінансово-майновий стан апарату управління установи не може змінюватись за рахунок несанкціонованих змін активів установи. Тому зазначений принцип не тільки є умовою бухгалтерського обліку, а й забезпечує дотримання фінансової дисципліни та збереження засобів господарювання. Цей принцип частково підтверджено Бюджетним кодексом України. Відповідно до статті 52 зазначеного документа керівникам міністерств, відомств та установ, що є за термінологічним словником бюджетного процесу розпорядниками коштів, надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями, виділеними на відповідні заходи установи, визначені кошторисом.

Потрібно зауважити, що головні розпорядники коштів – міністри і керівники інших центральних органів виконавчої влади, керівники відділів обласних, міських, районних держадміністрацій, голови сільських та селищних рад – отримують їх як на потреби зазначених установ, так і для переведення нижчим розпорядникам. Далі грошові потоки переміщуються від розпорядника коштів другого рівня, який отримує кошти як на асигнування власної установи, так і для переведення підвідомчим, до розпорядника коштів третього рівня – кінцевої ланки ланцюжка руху асигнувань.

На перший погляд така схема руху коштів суперечить сутності принципу автономності. Адже через те, що асигнування переміщуються в три етапи, створюється враження про неконкретність такого руху: можливе утворення перетину множин активів різних установ, права власності на які чітко не визначені. Проте насправді операції з переказування асигнувань нижчим розпорядникам коштів мають характер доручення: головні розпорядники коштів, отримавши асигнування, дають доручення Державному казначейству перевести асигнування розпорядникам коштів другого рівня, а ті, у свою чергу, доручають управлінням Державного казначейства проведення аналогічних операцій щодо розпорядників коштів третього рівня, повністю регламентуючись кошторисом доходів і видатків. Таким чином, завдяки застосуванню описаного методу фінансового забезпечення головний розпорядник коштів дістає повне уявлення про обсяги асигнувань, наданих і отриманих усіма установами відповідного галузевого міністерства. При цьому дотримується принцип самостійності господарської одиниці. Втім, обмеження зазначеного принципу щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ все ж існує, проте стосується воно не наведеної схеми фінансового забезпечення. Адже бюджетні установи не захищені від припинення чи відкликання асигнувань за певних умов.

Принцип безперервності випливає з реальності подальшої діяльності установи впродовж розумного періоду, якщо немає свідчень про протилежне, а також передумов для її ліквідації найближчим часом. Зважаючи на те, що право власності щодо активів бюджетних організацій в загальноекономічному розумінні цілковито належить державі в особі центральних органів влади, відповідно до розглядуваного принципу вважається, що зазначені головні розпорядники коштів не мають на меті ліквідувати установу чи організацію. Цей принцип є основою для включення до балансу статей необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей за їхньою фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною (під час реалізації) активів та зобов'язань чи залишковою вартістю необоротних активів (коли йдеться про безкоштовну передачу в межах міністерства, відомства, управління) у разі ліквідації. Цей принцип є умовою для відтворення принципу-рекомендації історичної собівартості.

Принцип періодичності передбачає, що господарська діяльність бюджетної установи чи організації умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Щодо бюджетних установ, як й інших суб'єктів господарювання, головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами, місяцями.

Звітність за такими періодами складається наростаючим підсумком із початку звітного року у складі балансу та звіту про виконання кошторису доходів і видатків. Зазначений поділ на періоди потребує визначення механізму його реалізації на первинному та поточному етапах бухгалтерського обліку, а отже, і рекомендацій у вигляді принципу нарахування та відповідності доходів і видатків.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що національна грошова одиниця є головним вимірником у системі первинного та підсумкового обліку і єдиним на заключному етапі – під час складання звітності. Звідси випливає, що саме національна грошова одиниця є відповідною базою для оцінювання й аналізу в бухгалтерському обліку. Зауважимо, що зазначений принцип не тільки на вказує на умову валюти бухгалтерського обліку, а й наголошує на превалюванні грошового вимірника над трудовим, використовуваним в обліку виробітку та робочого часу працівників бюджетних установ, а також над натуральним, який застосовується для отримання показників товарно-матеріальних цінностей бюджетних установ у натуральному виразі. Тож, якщо об'єкт не набув грошового вираження, його не можна включити до облікової сукупності. Тобто, об'єктом бухгалтерського обліку стає, таким чином, вартісний, а не натуральний рух цінностей, що особливо важливо в обліку необоротних активів, запасів, матеріалів, медикаментів, продуктів харчування та інших товарно-матеріальних цінностей бюджетних організацій.

До групи принципів-рекомендацій належить принцип історичної собівартості, відповідно до якого бюджетні установи відображають свої активи за фактичною собівартістю. Зауважимо, що на відміну від аналогічного принципу, застосовуваного в міжнародній практиці, у вітчизняному обліку бюджетних установ до історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск відповідно необоротних активів та інших товарно-матеріальних цінностей. Перелічені видатки, а також видатки з капітального ремонту, відносяться на фактичні видатки установи чи організації.

Як уже зазначалося, принцип собівартості має бути визнаний як єдино правильний. Це зумовлено такими причинами:

1) оцінка господарських засобів базується виключно на інформації, що її містять первинні документи, згідно з якими за відповідний об'єкт оцінювання було виплачено чи має бути оплачено певну суму коштів;

2) відповідно до балансового рівняння факти господарської діяльності мають бути зареєстровані в обліку в момент їх здійснення, а отже, за тією вартісною оцінкою, за якою вони реально відбуваються;

3) за умови безперервності діяльності установи чи організації активи використовуються в поточній діяльності і забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання. Тому потреби в їх реалізації немає і питання оцінювання за ринковою вартістю відпадає як недоречне.

Однак попри всі наведені аргументи на користь зазначеного принципу його дія на практиці в певний момент припиняється. Це явище в бухгалтерському обліку не лише бюджетних установ, а й в усій обліковій практиці України відоме як дооцінювання. Оскільки в основу розглядуваного принципу покладено припущення про відносну стабільність грошової одиниці, використовуваної в обліку, можна стверджувати, що значні її коливання ставлять під сумнів реалізацію принципу собівартості. Втім, штучне завищення первісної вартості як однієї сторони балансового рівняння – активів, так і другої – капіталу і зобов'язань, не тільки не поліпшує фінансового становища установ і організацій, але й призводить до деякої фальсифікації інформації про фінансовий стан установи.

Наступний принцип з групи рекомендацій – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-перше, визначає момент здійснення трансакцій, а саме: доходи записуються тоді, коли вони нараховані, а не за умови наявності грошових коштів, а видатки – тоді, коли вони сталися. При цьому грошові кошти можуть бути ще не

сплачені. По-друге, цей принцип визначає вибір періоду для реєстрації видатків, тобто у звітному періоді відображаються видатки, які сприяли отриманню доходів звітного періоду. Стосовно першої частини потрібно зазначити, що методологічно облік видатків у бюджетних установах поділено на дві частини: облік касових видатків і облік фактичних видатків. Під касовими видатками розуміють зняття грошових коштів із поточних, реєстраційних та спеціальних рахунків установи. Відповідно фактичні видатки визначають як дійсні видатки установи з виконання кошторису доходів і видатків, що підтверджені відповідними документами. Як бачимо, в основу описаних облікових категорій покладено відповідно касовий метод та метод нарахувань. Таке безпрецедентне поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачанні коштів бюджетними установами, а звідси суцільним контролем на основі зіставлення касових і фактичних видатків. Часткова відповідність принципу нарахування спостерігається і в методиці обліку доходів: доходи за загальним фондом (раніше – бюджетне фінансування) є реальними в момент отримання коштів на реєстраційні, поточні рахунки, тоді як доходами спеціального фонду (позабюджетні надходження) вважаються насамперед нараховані суми до отримання [8]. Стосовно другої частини – відповідності доходів та витрат – слід зазначити, що рекомендації з розмежування та узгодження доходів і витрат враховані порядком складання кошторису доходів і видатків, а саме планом асигнувань, який є невід'ємною частиною кошторису. Проте поняття відповідності коректніше було б застосовувати виключно в частині спеціального фонду, тобто власних доходів бюджетних установ. Це пояснюється передусім послідовністю економічного зв'язку витрат і доходів, з одного боку, та видатків і доходів – з іншого. Якщо, скажімо, витрати в частині надання платних послуг, виконання робіт тощо зумовлюють отримання доходів за спеціальним фондом, то здійснення видатків на загальну діяльність установи за рахунок бюджетних коштів не має на меті отримання доходів за загальним фондом, а навпаки: кошти бюджету виділяються для здійснення зазначених видатків. Втім, і в частині власних доходів існує певне узгодження, вірогідність якого визначається специфікою «виробничого». Як приклад проблематичності співвіднесення доходів та видатків Левицька С.О. наводить діяльність вищих навчальних закладів з надання платних навчально-педагогічних послуг. У разі посеместрової авансової оплати за навчання доходи нараховуються на початку семестрового періоду, коли їх одержання є майже фактом, а ось видатки, які зумовлюють їх отримання, здійснюватимуться упродовж щонайменше двох кварталів [6].

Останній із принципів зазначеної групи – принцип повноти висвітлення є рекомендованим безпосередньо в частині фінансової звітності. Йдеться про інформаційну повноту стосовно фактичних та потенційних наслідків господарських операцій, тобто суцільне висвітлення господарської діяльності установ і організацій. Цей принцип реалізується:

1) у завершеності фінансової звітності бюджетних організацій;

2) у розшифруваннях до показників фінансової звітності.

Завершальними в системі принципів бухгалтерського обліку є принципи-обмеження, які є певними гарантами фінансової стійкості та раціоналізації процесу бухгалтерського обліку.

Принцип обачності полягає в тому, що доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а видатки – тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Це виявляється, зокрема, в тому, що фактичні, чи «нараховані», видатки мають випереджувальний характер щодо касових видатків за такими кодами економічної класифікації видатків бюджету, як 1110 "заробітна плата", 1120 "нарахування на заробітну плату", 1160 "оплата комунальних послуг та енергоносіїв", 1342 "стипендії". Ще одним проявом дії даного принципу в системі обліку бюджетних установ є те, що на фактичні видатки відноситься вартість придбаних бюджетними установами й організаціями необоротних активів [18]. Отже, обачність дає змогу уникнути переоцінювання доходів та недооцінювання видатків. Завдяки цьому зменшується ризик управлінських рішень. Зауважимо, що принцип обачності доповнює принцип історичної собівартості, оскільки для його застосування необхідно зберегти в поточному бухгалтерському обліку оцінку майна за собівартістю.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку можна відкинути незначні обставини, неодмінно врахувавши все істотне. Поділ операцій на істотні й неістотні є суб'єктивним, проте до істотних відносять, як правило, операції, в результаті яких змінюється фінансове становище суб'єкта господарювання. Оскільки облік бюджетних установ є повністю регульованим з боку держави, вибір критерію визначення істотності є формальним і зводиться до додержання нормативів та обмежень, установлених відповідними інструктивними матеріалами.

Важливим у методологічному плані є принцип постійності, сутність якого полягає в незмінності облікової політики, а отже, і принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями, що регулюють діяльність бюджетних установ, а їхній вплив на методику обліку має бути розкритий у відповідних розшифруваннях і поясненнях. Наочним прикладом таких змін є перехід бюджетних установ упродовж 2000 року до нового плану рахунків бухгалтерського обліку. Стосовно питання методів бухгалтерського обліку зауважимо, що в даному разі йдеться не про окремі методи оцінювання майна, зобов'язань тощо, а про складові загального поняття методу бухгалтерського обліку.

Під процедурами бухгалтерського обліку слід розуміти встановлений порядок дій з відбиття та обробки інформаційних потоків про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. При цьому йдеться не тільки про фіксування інформації в системі плану рахунків, а й про внутрішній порядок облікового циклу. Нагадаймо, що обліковий цикл складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. Кожний з етапів містить набір певних операцій (процедур). Так, на етапі первинного обліку здійснюється збирання, пошук інформації. Поточний облік характеризується такими процедурами, як класифікація, обробка, часткове узагальнення. І, нарешті, третій етап – підсумковий містить процедури повного узагальнення та зберігання інформації. Окрім того, усі названі етапи, безумовно, вимагають процедури фіксування інформації.

Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі. Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку, і щоб вона набула нормативного статусу, її формалізують у вигляді наказу про облікову політику.

Наказ про облікову політику установи розробляє та складає її головний бухгалтер, а затверджує керівник до кінця звітного року. Затверджений наказ набуває чинності з 1 січня нового календарного року.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на відміну від чинного нормативного забезпечення, мають ураховувати вимоги міжнародних стандартів обліку для урядових організацій і передбачати варіантність, альтернативність вирішення певних облікових процесів. Тоді кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибирати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Цей вибір і становить, власне, сутність облікової політики, яка показана на рисунку 1.

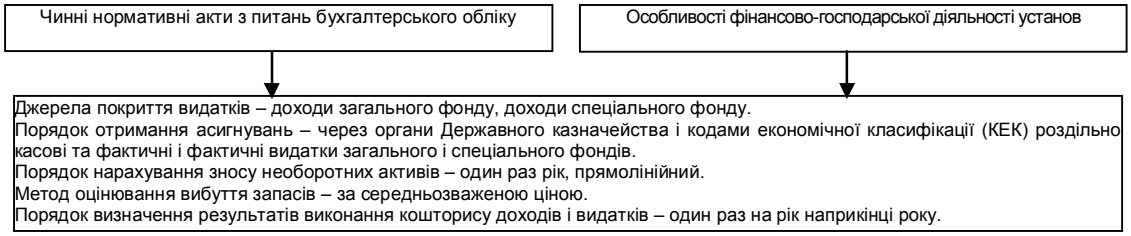

Рисунок 1. Зміст облікової політики бюджетних установ

З метою адаптації бухгалтерського обліку в бюджетних установах до міжнародних стандартів Державне казначейство України провело значну роботу:

1) розроблено новий План рахунків, в якому уніфіковано понятійний апарат (активи, необоротні активи, запаси, доходи, витрати, власний капітал, фінансові результати);

2) рахунки згруповано у класи, вилучено активно-пасивні розрахункові рахунки;

3) бухгалтерський баланс побудовано за принципом "баланс-нетто": оцінювання необоротних активів здійснюється за залишковою вартістю;

4) план рахунків тісно пов'язаний з розділами балансу;

5) внесено зміни до типової кореспонденції рахунків:

– курсові різниці за операціями з іноземною валютою списуються на фінансові результати;

– прострочена дебіторсько-кредиторська заборгованість списується на фінансові результати;

– наприкінці року визначається фінансовий результат виконання кошторису з відображенням його в пасиві балансу.

Разом з тим, залишається багато питань, які ще не вирішені або вимагають уточнень. Наприклад, законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Завданнями Стратегії, про яку зазначалося раніше, є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Очікується, що модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі, системи контролю за процесом виконання бюджету, інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Передбачається здійснення заходів згідно тим, які зазначені у Постанові Кабінету Міністрів України "Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки". Ці заходи дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, у тому числі шляхом запровадження інституту державних бухгалтерів. Передбачається, що процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі триватиме протягом 2007-2015 років.

Список використаної літератури:

1. *Стецiв І.І.* Облікова політика у прийнятті управлінських рішень суб'єктами господарювання та її зв'язок з фінансовою політикою підприємства / І.І. Стецiв // Науковий вісник. – Львів, 2002. – Вип.. 12.8. – С.254-256. 2. *Пертук О.М.* Облікова політика підприємства як елемент регламентації бухгалтерського обліку / О.М. Пертук // Магістеріум. – К., 2004. – Вип..14: Економічні студії. – С. 14-17. 3. *Пальчик О.В.* Облікова політика як інструмент управління обліком / О.В. Пальчик // Наукові праці. – Кіровоград, 2005. – Вип..7, ч.1. – С. 213-221. 4. *Словінська Л.Г.* Облікова політика – інструмент організації бухгалтерського обліку / Л.Г. Словінська // Наук. пр. – К., 2005. – Вип..4 (33). – С. 195-205. 5. *Рузмайкіна І.В.* Облікова політика підприємства – дискусійні положення і невирішені проблеми / І.В. Рузмайкіна // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д., 2005. – Вип.205, т.2. – С.402-413. 6. *Левицька С.О.* Облікова політика бюджетної установи (на прикладі технічного коледжу НУВГП) / С.О. Левицька // Вісник. – Рівне, 2006. – Вип..3 (35): Економіка. – С.122-130. 7. *Хомин П.Я.* Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій / П.Я. Хомин // Університетські наукові записки. – Хмельницький, 2007. – № 3 (23). – С. 259-263. 8. *Шубіна С.В.* Облікова політика підприємства та проблеми її формування / С.В. Шубіна // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – Х., 2007. – Вип. 2 (3). – С. 30-65. 9. *Свірко С.В.* Принципи бухгалтерського обліку як елементи облікової політики бюджетних організацій / С.В. Свірко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. – Донецк, 2000. – Т.2. – С.364-377. 10. *Свірко С.В.* Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики / С.В. Свірко // Економіка та підприємництво. – К., 2002. – Вип..8. – С. 137-148. 11. *Словінська Л.Г.* Облікова політика – інструмент організації бухгалтерського обліку / Л.Г. Словінська // Наук. пр. – К., 2005. – Вип.. 4 (33). – С. 195-205. 12. *Черниченко О.І.* Облікова політика підприємства як критерій ефективності бухгалтерського обліку / О.І. Черниченко // Вплив держави та банків на формування і розміщення заощаджень населення. – Чернігів, 2008. – С.67-70. 13. *Житний П.Є.* Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація / П.Є. Житний; М-во освіти і науки України, Східноукр. нац. ун-т ім. В.Даля. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. – 351 с. 14. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація / С.В. Свірко.: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04. / Київ. нац. екон. ун-т ім.. В. Гетьмана. – К., 2006. – 33 с. 15. Організація і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в бюджетних організаціях України: Збірник / Упоряд. О.В. Ситяшенко – К.: НВФ "Осівта", 2004. – 568 с. 16. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі: Інтегров. Комплекс / В.Т. Александров, О.І. Ворона, П.К. Германчук та ін. – К.: АВТ, 20047. – 520 с. 17. *Якименко Т.В.* Оцінка необоротних активів і обікова політика бюджетних установ / Т.В. Якименко // Економіка: проблеми теорії та рактики. – Дніпропетровськ, 2003. – Вип.. 177, Т.2. – С. 631-636.

ПОПАДЮХА Наталія – аспірант кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах і економічного аналізу Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана