

Л. Г. Ловінська, Я. Я. Дьяченко

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО МОНІТОРИНГУ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ДОТРИМАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У статті розглянуто засади формування в Україні системи моніторингу дотримання стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Наведено підходи до створення механізмів забезпечення їх дотримання. Підкреслено важливість такого моніторингу в країнах, що зазнають ринкових перетворень. Виокремлено фактори поліпшення фінансової звітності в державному секторі, такі як додержання законодавства, якісне регулювання, відповідальність і підзвітність, боротьба з корупцією, ефективні рішення уряду та політична стабільність. Визначено основні проблеми запровадження в Україні НП(С)БОДС, розроблених на базі міжнародних стандартів. Проаналізовано статистичну інформацію щодо діяльності сектору державного управління в нашій країні та у світі. Розглянуто внутрішні й зовнішні ризики, характерні для сектору управління державними фінансами, до яких, зокрема, належать: неефективне, нерациональне використання бюджетних коштів, зловживання службовим становищем, корупція. Показано взаємозв'язок рівня тінізації економіки й корупції та системи бухгалтерського обліку. Сформульовано низку пропозицій щодо моніторингу забезпечення й дотримання стандартів бухгалтерського обліку, підготовлених згідно з IPSAS для суб'єктів господарювання державного сектору. Обґрунтовано потребу в моніторингу запровадження та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблені й закріплені його ключових принципів на міжнародному рівні, а також відповідного методичного забезпечення проведення такого моніторингу.

Ключові слова: бухгалтерський облік у державному секторі, моніторинг дотримання та забезпечення стандартів бухгалтерського обліку, НП(С)БОДС, IPSAS.

Рис. 5. Літ. 10.

Л. Г. Ловинская, Я. Я. Дьяченко

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К МОНИТОРИНГУ ВВЕДЕНИЯ И СОБЛЮДЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

В статье рассмотрены основы формирования в Украине системы мониторинга соблюдения стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Представлены подходы к созданию механизмов обеспечения их соблюдения. Подчеркнута важность такого мониторинга в странах, где проходят рыночные преобразования. Выделены факторы улучшения финансовой отчетности в государственном секторе, такие как соблюдение законодательства, качественное регулирование, ответственность и подотчетность, борьба с коррупцией, эффективные решения правительства и политическая стабильность. Определены основные проблемы внедрения в Украине НП(С)БУГС, разработанных на базе международных стандартов. Проанализирована статистическая информация о деятельности сектора государственного управления в нашей стране и в мире. Рассмотрены внутренние и внешние риски, характерные для сектора управления государственными финансами, к которым, в частности, относятся: неэффективное, нерациональное использование бюджетных средств, злоупотребление служебным положением, коррупция. Показана взаимосвязь уровня тенезации экономики и коррупции и системы бухгалтерского учета. Сформулирован ряд предложений относительно мониторинга обеспечения и соблюдения стандартов бухгалтерского учета, подготовленных согласно IPSAS для субъектов хозяйствования государственного

© Ловінська Л. Г., Дьяченко Я. Я., 2016

сектора. Обоснована необходимость мониторинга внедрения и соблюдения международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, разработки и закрепления его ключевых принципов на международном уровне, а также соответствующего методического обеспечения проведения такого мониторинга.

Ключевые слова: бухгалтерский учет в государственном секторе, мониторинг соблюдения и обеспечения стандартов бухгалтерского учета, НП(С)БУГС, IPSAS.

Ljudmyla Lovinska, Iakiv Djachenko

METHODICAL APPROACHES TO MONITORING OF COMPLIANCE AND ENFORCEMENT OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN THE PUBLIC SECTOR

The basic principles of the monitoring of compliance of accounting standards in the public sector system in Ukraine are described in the article. The approaches to building the enforcement mechanisms of compliance such standards are viewed. The importance of such monitoring and enforcement in countries with transition economies is highlined. The factors that improve financial reporting in the public sector, such as compliance with the law; ensuring quality control; responsibility and accountability; the fight against corruption; effective government solutions, political stability are defined. The main problems of implementation of national accounting standards in Ukraine, which are based on IPSAS are identified. Statistical information on government activity in Ukraine and in the world is analyzed. The internal and external risks which are specific to the management of public sector, including the ineffective, inefficient use of budgetary funds, abuse of power, corruption etc. are considered. The connection between the level of shadow economy and corruption, and the accounting system is demonstrated. The proposals on monitoring of compliance and enforcement of accounting standards, developed in accordance with the IPSAS for public sector entities are formulated. The necessity of implementation of monitoring of compliance and enforcement of international accounting standards in the public sector to the national finance system and the development of its basic principles at the international level, as well as the corresponding methodical support for its implementation is justified.

Keywords: accounting in the public sector, monitoring compliance and enforcement of accounting standards, NSAPS, IPSAS.

JEL classification: M41, M48.

Політична нестабільність, порушення законодавства, корупція та непрозора діяльність урядів гальмують розвиток національних економік. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й аудиту істотно зменшує вплив зазначених чинників. Особливо це стосується державного сектору економіки, управління яким потребує пильної уваги в частині поліпшення підзвітності, прозорості та оцінки ризиків ефективності.

Реформування системи бухгалтерського обліку належить до завдань, які стоять перед Україною в рамках виконання міжнародних домовленостей [1] та досягнення національних орієнтирів, проте наявність передумов для формування високоякісної, прозорої й відкритої фінансової інформації важлива не лише для приватного сектору. Бухгалтерський облік у державному секторі теж зазнає трансформації та вдосконалення на основі міжнародних принципів і стандартів відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [2] та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [3].

Досвід запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), розроблених на базі та відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS), свідчить про складність цього процесу, а багаторазове відтермінування їх запровадження [4] — про відсутність необхідних передумов загального характеру, таких як узгодженість бюджетного законодавства з ідеологією IPSAS, наявність відповідного програмного забезпечення облікового процесу, належний фаховий рівень персоналу.

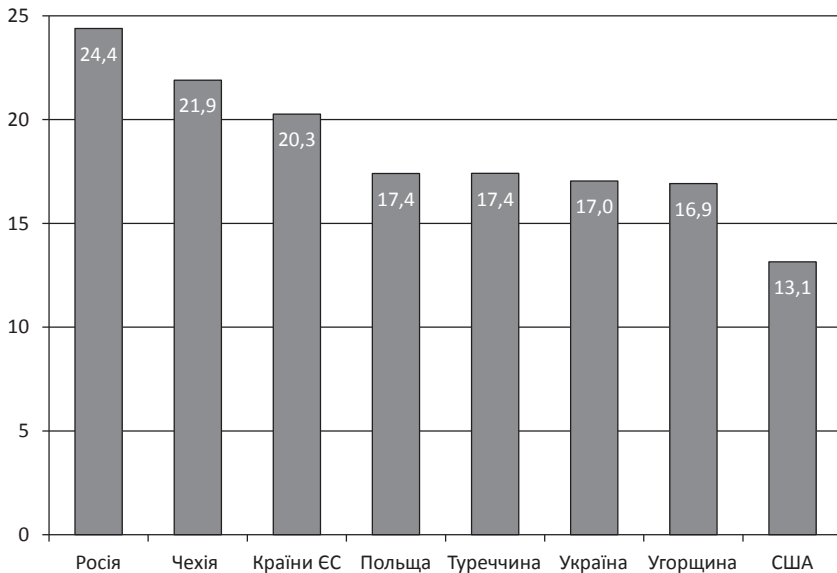
Те саме стосується обліку підприємницької діяльності. Тому концептуальна основа побудови системи моніторингу дотримання та забезпечення вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (*далі* — МС&Е), котра була сформована й втілена в проєкті посібника “Моніторинг дотримання та забезпечення: керівництва зі створення потенціалу і належних практик” (*далі* — Посібник з МС&Е) в рамках UNCTAD [5], що призначений для корпоративного сектору, може бути застосована також щодо додержання стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

На окрему увагу заслуговує сфера застосування МС&Е, а саме ланки ланцюга звітності, які повинні підпадати під дію цієї системи. Поліпшення фінансової звітності досягається головним чином завдяки дотриманню законодавства, забезпеченню якісного регулювання, відповідальності й підзвітності, боротьбі з корупцією, ефективним рішенням уряду, політичній стабільності.

Крім моніторингу й нагляду, дотримання стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі повинні забезпечувати комплекс дисциплінуючих заходів на випадок порушення правил та санкції для запобігання правопорушенням у майбутньому [5].

Проведення МС&Е в державному секторі сприяє відкритості, прозорості й ефективності управління фінансовими ресурсами держави, а отже, має велике значення для національної економіки. До того ж побудова дієвої системи МС&Е є необхідним кроком для реалізації євроінтеграційних завдань України, оскільки передбачає створення механізмів забезпечення дотримання НП(С)БОДС, сформованих із урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору.

Досвід країн пострадянського простору показує, що перелічені поліпшення фінансової звітності можуть охоплюватися сферою застосування МС&Е. Тому доцільно включити в цю сферу державний і місцевий бюджети (казначейську систему), розпорядників бюджетних коштів вищого й нижчого рівнів. Моніторинг дотримання й забезпечення вимог звітності суб’єктів господарювання державного сектору відповідно до IPSAS повинен стати частиною системи МС&Е, а ключові принципи його проведення, методологія та найкраща практика — розглянуті та закріплені в рамках роботи UNCTAD у цій галузі.



Джерело: OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-en;jsessionid=2krubtbjocfy.x-oecd-live-02; Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Держ. служба статистики України. — К., 2015. — 164 с.

Рис. 1. Валовий наявний дохід сектору загального державного управління економік країн світу за 2013 р.¹, % ВВП

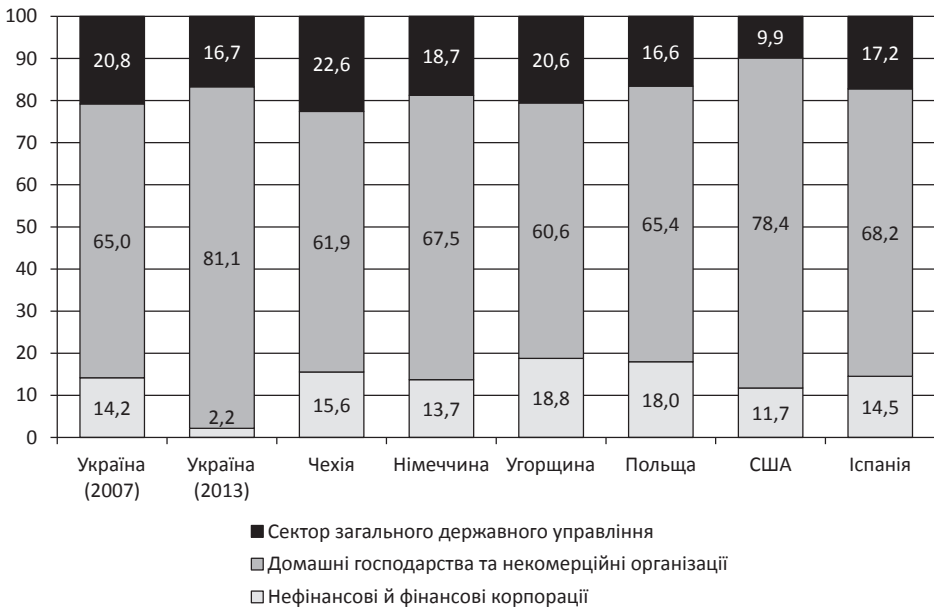
На нашу думку, така пропозиція є надзвичайно актуальною з низки причин.

По-перше, частка сектору загального державного управління (СЗДУ) у ВВП, у т. ч. України, є доволі високою (рис. 1) [6; 7].

Структура валового наявного доходу в розрізі інституційних секторів економіки зображена на рис. 2. У цій структурі СЗДУ представлений елементами первинних доходів, тобто як сума податків, що включаються в ціну продукції, інших податків, не пов'язаних із економічними результатами діяльності, а також валового прибутку, котрий в умовах неприбуткової діяльності державних установ дорівнює амортизації основного капіталу. Як бачимо, частка СЗДУ у 2013 р. перевищувала частку фінансових і нефінансових корпорацій на 14,5 в. п., а в 2007 р. ця різниця становила лише 6,6 в. п.

По-друге, очевидно, що для України в перехідний період украї актуальною є проблема тіньової економіки, тобто не реєстрованої статистикою та не відображеної в бухгалтерському обліку (рис. 3) [8; 9]. Розв'язання цієї

¹ Без урахування державних комерційних підприємств, котрі як суб'єкти суспільного інтересу мають складати звітність за МСФЗ, оскільки за статистикою державних фінансів належать до інституційного сектору "Нефінансові та фінансові корпорації" та отримують прибуток від своєї діяльності.



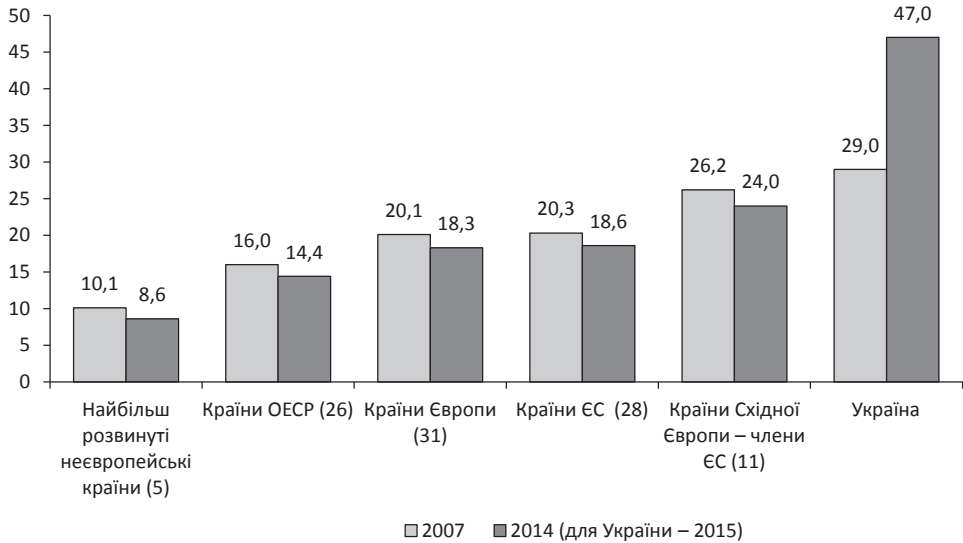
Джерело: OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-en;jsessionid=2krubtbjoqfy.x-oecd-live-02; Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Держ. служба статистики України. — К., 2015. — 164 с.

Рис. 2. Структура валового наявного доходу в розрізі секторів економіки окремих країн світу за 2013 р., %

проблеми — ключ до економічного зростання, широкого залучення зовнішнього й внутрішнього інвестиційного потенціалу країни, стабілізації її фінансово-економічної системи. Це вагомий аргумент на користь запровадження МС&Е щодо обліку й аудиту в державному секторі.

По-третє, розвиток національних економік пов'язаний зі значними ризиками в управлінні державним сектором. Особливо це стосується країн, що перебувають на етапі переходу до ринкових відносин та їх розвитку, через що в управлінні держсектором спостерігається дедалі більша невизначеність. Кризові явища останнього десятиліття посилюють загальну економічну нестабільність, невідповідність фінансування очікуванням населення від діяльності цього сектору.

На тлі прискореного зростання державних витрат порівняно зі збільшенням показників ВВП обмежується простір для урядових маневрів. За таких умов ще важче оцінити та спрогнозувати чинники, котрі потрібно враховувати під час прийняття обґрунтованих управлінських рішень у системі управління державними фінансами, зокрема ускладнення причинно-наслідкових і функціональних зв'язків між елементами сучасного ринкового механізму.



Джерело: Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>; Тенденції тіньової економіки в Україні: I квартал 2015 року / М-во екон. розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinvoiEkonomiki>.

Рис. 3. Масштаби тіньової економіки у світі та в Україні¹, %

Зазначене утруднює забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Для сектору управління державними фінансами факторами ризику є не-ефективне, нераціональне використання бюджетних коштів унаслідок зловживання службовим становищем або вчинення будь-яких інших порушень чи корупційних дій, а також ризику, визначені відповідно до моделі COSO (рис. 4). Тому при здійсненні контролю та підтвердженні достовірності й об'єктивності звітної інформації варто враховувати ризик, пов'язаний із можливістю прийняття неефективних управлінських рішень і нераціональним витрачанням бюджетних коштів. Наслідком такого ризику є збільшення дефіциту державного бюджету та невиконання держсектором основних функцій, зокрема такої надзвичайно важливої, як соціальна, котра спрямована на гарантування соціальної безпеки громадян, створення умов для повної реалізації їхніх конституційних прав і свобод, підтримання достатнього рівня життя.

Зовнішніми є переважно неконтрольовані ризики за межами держсектору, що справляють істотний вплив на інформаційне забезпечення системи

¹ Оцінку проведено за допомогою моделі множинних індикаторів та множинних причин (Multiple Indicators Multiple Causes, MIMIC), яка базується на статистичній теорії “змінної, що не спостерігається”.

Зовнішні ризики	Внутрішні ризики
<p>Соціально-політичні, економічні, фіскальні загрози. Посилення конкуренції та зміна кон'юнктури ринків. Оновлення законодавства й нормативних вимог. Розвиток інформаційних технологій. Імовірність судових переслідувань, введення в оману. Неефективна діяльність органів зовнішнього контролю та нагляду</p>	<p>Недотримання нормативних вимог. Недосконалість системи внутрішнього контролю. Неетична й непрофесійна поведінка керівництва всіх рівнів. Порушення в роботі комп'ютерних та інформаційних систем. Можливі прорахунки через помилки в управлінських рішеннях</p>

Джерело: побудовано авторами.

Рис. 4. Потенційні ризики, що зумовлюють асиметрію інформаційного середовища суб'єкта державного сектору відповідно до вимог Комітету організацій — спонсорів Комісії Тредвея (COSO): Internal Control - Integrated Framework

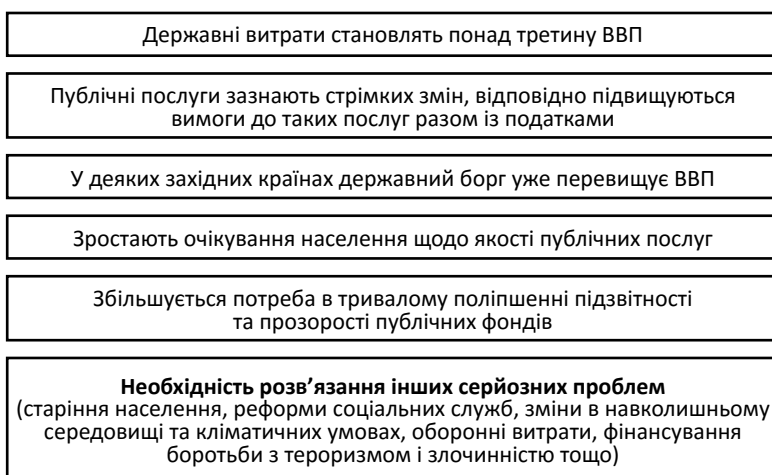
управління державними фінансами, наприклад, через урядове регулювання та вимоги до системи підзвітності, організаційні й інституційні обставини та умови підготовки звітності. Ідеться, зокрема, про фіскальні ризики, пов'язані з наповненням і обслуговуванням державного й місцевих бюджетів.

Внутрішні ризики утворюються в межах бюджетних організацій та установ казначейської системи. Здебільшого вони пов'язані з недосконалістю управління й слабкістю внутрішнього контролю, внаслідок чого виникає інформаційний ризик, що являє собою одну з найсерйозніших і найактуальніших проблем сучасного менеджменту в системі державних фінансів.

На рис. 5 узагальнено обґрунтування необхідності врахування зазначених ризиків під час застосування МС&Е до механізмів забезпечення вимог IPSAS у публічному секторі.

Низка ризиків помітно впливає на інформаційне забезпечення системи управління державним сектором. Тому треба внести зміни в ключові елементи та МС&Е-орієнтири з метою створення ефективних національних механізмів МС&Е для організацій державного сектору, професійних бухгалтерів і аудиторів, котрі працюють у цій сфері.

Слід зазначити, що пропозиція розширити застосування МС&Е через включення до нього питань моніторингу використання стандартів бухгалтерського обліку державного сектору викликала інтерес та була підтримана на засіданнях робочої групи щодо опрацювання Посібника з МС&Е в Женеві. Однак для державного сектору було рекомендовано підготувати окремий такий посібник, оскільки МСФЗ та IPSAS застосовуються в різних сферах і послуговуються власними способами та механізмами щодо моніторингу їх дотримання. Такий підхід вбачається раціональним і ефективним.



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 5. Обґрунтування важливості моніторингу дотримання й забезпечення вимог стандартів у державному секторі

Справді, більшості країн сучасного світу притаманне професійне регулювання бухгалтерського обліку корпорацій і приватних підприємств, тоді як бухгалтерський облік держсектору регулюється виключно за державною моделлю. Моніторинг якості обліку та фінансової звітності, хоч і базується на однакових принципах, реалізується різними суб'єктами.

Наша пропозиція щодо аспектів моніторингу запровадження й дотримання IPSAS була підтримана із зауваженням: “при здійсненні моніторингу запровадження та дотримання МСБОДС доцільно перевіряти такі аспекти, рекомендовані Міжнародним консорціумом з управління державними фінансами в документі “IPSAS: Керівництво по впровадженню для країн, що розвиваються” [10]:

а) Чи відповідає звітність якісним характеристикам (зрозумілість, актуальність, надійність, порівнянність)?

б) Який метод визнання доходів і витрат, активів та зобов'язань суб'єктів державного сектору (бюджетних установ, місцевих і державного бюджету) використовується?

в) Наскільки узгоджені бюджетна й бухгалтерська звітність суб'єктів державного сектору?

г) Які форми фінансової звітності суб'єкти держсектору готують відповідно до IPSAS?

е) Чи складається нефінансова звітність суб'єктами державного сектору країни?

Задля реалізації ініціативи щодо МС&Е для суб'єктів господарювання державного сектору відповідно до IPSAS нами запропоновано низку доповнень до тексту проєкту Посібника з МС&Е майже по всіх його розділах.

Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.ë
2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 (поточна редакція від 12.01.2013) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
3. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-р>.
4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі / М-во фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-\(standarti\)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet](http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-(standarti)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet).
5. Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development : Note by the UNCTAD Secretariat. — Geneva, 2014. — 15-17 Oct. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard70_en.pdf.
6. OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-en;jsessionid=2krubtbjofy.x-oecd-live-02.
7. Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Держ. служба статистики України. — К., 2015. — 164 с.
8. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>.
9. Тенденції тіншової економіки в Україні: І квартал 2015 року / М-во екон. розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkononomiki>.
10. IPSAS: Compilation Guide for Developing Countries: Guidance by ICGFM, 19 May 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.icgfm.org/IPSAS/Compilation_Guide.pdf.

References

1. Ukraine, the European Union. (2014). *Uhoda pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu, z odniyeyi storony, ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm spivotovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yixnimy derzhavamy'-chlenamy, z inshoyi storony* [Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (Agreement, June 27). Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011 [in Ukrainian].
2. The Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Stratehiya modernizaciyi sy'stemy` buxhalters`koho obliku v derzhavnomu sektori na 2007--2015 roky`* [The strategy of modernization of the accounting system in the public sector in the years 2007--2015] (Decree № 34, January 12). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
3. The Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Stratehiya rozvy`tku sy'stemy` upravlinnya derzhavnymy` finansamy`* [The development strategy of public finance management] (Order № 774-р, August 1). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-р>.
4. *Nacional`ni polozhennya (standarty`) buxhalters`koho obliku v derzhavnomu sektori* [National provisions (standards) of accounting in the public sector]. (n. d.). Ministerstvo finansiv

Ukrayiny'. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-\(standarti\)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet](http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-(standarti)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet) [in Ukrainian].

5. UNCTAD secretariat. (2014). *Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development* (Note, October 15–17). Retrieved from http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard70_en.pdf.

6. *OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts*. (n. d.). OECD. Retrieved from http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-en;jsessionid=2krubtbjoqfy.x-oecd-live-02.

7. *Nacional'ni raxunky` Ukrayiny` za 2013 rik* [National Accounts of Ukraine for 2013]. (2015). Ky`yiv: Derzhavna sluzhba staty`sty`ky` Ukrayiny` [in Ukrainian].

8. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*. (n. d.). Retrieved from <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>.

9. *Tendenciyi tin`ovoyi ekonomiky` v Ukrayini: I kvartal 2015 roku* [Trends shadow economy in Ukraine the first quarter of 2015]. Ministerstvo ekonomichnoho rozvy`tku i torhivli Ukrayiny. Retrieved from <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384e5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

10. *IPSAS: Compilation Guide for Developing Countries: Guidance by ICGFM*. (2013). Retrieved from http://www.icgfm.org/IPSAS/Compilation_Guide.pdf.