

**БАРДАШ С.В.
СВІРКО С.В.
КРАЄВСЬКИЙ В.М.**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В
ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ:
ФІЛОСОФСЬКИЙ ДИСКУРС
РОЗВИТКУ ОСВІТНЬОГО
КОМПОНЕНТУ**

МОНОГРАФІЯ

ІРПІНЬ-2024

УДК 657:374:311.2

Рекомендовано до друку Вченою радою Державного податкового університету (протокол № 6 від 30.11.2023 р.)

Рецензенти:

Шалімова Н.С., д.е.н., професор

Центральноукраїнський національний технічний університет

Осадча О.О., д.е.н., професор

Національний університет водного господарства та природокористування

Ізмайлов Я.О., д.е.н., професор

Державний податковий університет

Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту: монографія. - Київ: Інтерсервіс, 2024. - 254 с.

ISBN 978-966-999-403-5

Монографію присвячено визначенню стану та тенденцій розвитку наукової та практичної компоненти бухгалтерського обліку в державному секторі, що мають обов'язково враховуватись задля визначення актуального змісту підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів суб'єктів державного сектору.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, викладачів і студентів закладів вищої освіти, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України, а також форми, методи та зміст освіти його кадрового забезпечення.

УДК 657:374:311.2

ISBN 978-966-999-403-5

© Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. 2024

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗМІНИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	8
1.1. Сучасний рівень розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ: наукові проблеми та напрямки трансформації	8
1.2. Нормативно-правова регламентація бухгалтерського обліку в державному секторі: переваги міжнародної стандартизації та проблеми імплементації	38
1.3. Оцінка рівня відповідності бухгалтерського обліку бюджетних установ сучасним запитам управління державними фінансами	61
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ	96
2.1. Загальна концепція організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору	96
2.2. Облікова політика суб'єкта державного сектору: оновлена візія структурних елементів	121
2.3. Фінансова звітність бюджетної установи: особливості формування та вплив на управління державними фінансами	135
РОЗДІЛ 3. ОСВІТНЯ КОМПОНЕНТА СУЧАСНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	160
3.1. Оцінка сучасного змісту підготовки облікових кадрів для державного сектору	160
3.2. Удосконалення фахової підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів для державного сектору	177
3.3. Результати апробації інноваційної системи підвищення кваліфікації для державних службовців у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі	194
ПІСЛЯМОВА	226
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	231

ПЕРЕДМОВА

З дня набуття незалежності Україна, як самодостатня європейська держава, проходить складний шлях становлення, початок якого супроводжувався відмовою від планової економіки, появою нових форм власності, формуванням фінансових інституцій та започаткуванням розбудови громадянського суспільства.

Означені події супроводжувались трансформацією господарського механізму, орієнтацією на стандарти ЄС, формуванням правового поля вкрай необхідної трансформації державного управління, у т.ч. бухгалтерського обліку в державному секторі, а також державного фінансового контролю, проведенням територіально-адміністративної реформи, децентралізацією влади та фінансування регіонів країни.

На такі трансформаційні зміни неодноразово звертали увагу керівні органи ЄС, а також міжнародні фінансові організації, адже, на їх думку, саме такі зміни мають суттєво сповільнити розвиток тіньової економіки, забезпечити транспарентність використання міжнародної фінансової допомоги, сприяти посиленню боротьби з корупцією, формувати передумови міжнародного інвестування, превентивно визначати економічні, у т.ч. фінансові, загрози та перспективи розвитку економіки України.

Останнє десятиріччя, особливо період другої фази агресії, - загарбницької війни російської федерації проти незалежної України, доводить, що досягти суттєвих економічних зрушень, основу яких складатиме швидке економічне відновлення після жаданої перемоги над ворогом, без досконалої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, яка надаватиме інформацію для системи державного фінансового контролю та подальшої оцінки ефективності управління державними фінансами, суттєва частка яких в умовах війни має міжнародне походження, неможливо.

Наразі слід визнати, що означений запит щодо трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі був сформований майже з

перших днів становлення України як самостійної держави. Велика плеяда дослідників приклала вагомі зусилля щоб досягти омріяного результату. Суттєвий внесок у розв'язання проблем та визначення напрямків трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі здійснили такі дослідники як: Л. Гізатуліна, Р. Джога, О. Дорошенко, Т. Єфіменко, С. Зубілевич, Т. Канєва, О. Канцуров, Л. Кіндрацька, В. Рожелюк, С. Свірко, Н. Сушко, С. Левицька, Л. Ловінська, А. Фаріон-Мельник, Н. Хорунжак та інші.

Майже кожний з згаданих дослідників зазначав про необхідність належної підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів суб'єктів державного сектору, проте конкретних пропозицій щодо реалізації таких заходів за виключенням окремих дослідників, не було сформовано, що й визначило актуальність даного дослідження.

В межах оцінки рівня дослідження проблем змісту освіти майбутніх бухгалтерів суб'єктів державного сектору встановлено, що дана проблематика немає належного висвітлення у наукових публікаціях. Це пояснюється тим, що питання змісту освіти та підвищення кваліфікації бухгалтерів суб'єктів державного сектору не є об'єктом наукових досліджень за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», а для проведення таких наукових досліджень за спеціальністю 015 «Професійна освіта (за спеціалізаціями)» дослідникам бракує професійних знань з бухгалтерського обліку в державному секторі.

Мета даної монографії полягає у визначенні напрямку та можливого змісту розвитку професійної підготовки облікового персоналу суб'єктів державного сектору (за винятком комерційних суб'єктів господарювання означеного сектору) з урахуванням встановленого рівня розвитку системи наукових знань як безумовного триггеру потенційного удосконалення практики, а також досягнутих результатів нормативно-правового регламентування та його впливу на практику організації та ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зміст монографії складається з трьох розділів. У першому розділі монографії розглядаються питання, пов'язані: з оцінкою досягнутого рівня

наукового розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ, визначення перспектив розвитку системи наукових знань, як базової передумови сталого функціонування бухгалтерського обліку в державному секторі; з визначенням досягнутого рівня його нормативно-правової регламентації, а також тих завдань, реалізація яких може безповоротно наблизити практику бухгалтерського обліку в державному секторі до його відповідності критеріям визнання завершення процесу передбаченої трансформації; з ідентифікацією причин визнання невідповідності бухгалтерського обліку в державному секторі актуальним вимогам системи управління державними фінансами, що розкриватиме дійсні та потенційні причини неефективності згаданої системи.

Другий розділ монографії присвячено визначенню рівнів теоретичної обґрунтованості та практичної результативності існуючих підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку в державному секторі з акцентуванням додаткової уваги на значенні та окремих особливостях формування облікової політики, а також фінансової звітності, що формує індикативне інформаційне забезпечення процесу управління окремих суб'єктів державного сектору, а також проведення діагностики рівня ефективності використання бюджетних коштів галузевими кластерами (освіта, охорона здоров'я, оборона, культура тощо).

Третій розділ монографії присвячений визначенню сучасного змісту та бажаних результатів підготовки облікових кадрів для державного сектору, підходів щодо удосконалення фахової підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів для державного сектору з акцентуванням уваги на запропонованому змісті спеціальної програми підвищення кваліфікації означених фахівців. Також у третьому розділі викладені пропозиції щодо можливих підходів кваліметрії змісту та результатів підвищення кваліфікації, а також методика її застосування та інтерпретація отриманих результатів.

Теоретична частина монографії ґрунтується на концептуальних положеннях Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актах

регуляторного характеру у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі, наукових, навчально-методичних, аналітичних та практично-прикладних публікаціях фахівців з бухгалтерського обліку, державного фінансового контролю, управління державними фінансами.

Результати дослідження, викладені у монографії, є результатом рефлексії на незадоволений запит щодо необхідного змісту теоретичних знань та практичних навичок облікового персоналу суб'єктів державного сектору теперішнім та очікуваним змінам системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Матеріали монографії містять графічні засоби подання теоретичних положень, які є прийнятими у сучасних наукових публікаціях з досліджуваної проблематики. Термінологія та позначення, що вживаються в тексті, максимально наближені до загальноприйнятих.

Автори висловлюють щирю вдячність за конструктивну критику та слушні рекомендації рецензентам: доктору економічних наук, професору Наталії Шалімовій; доктору економічних наук, професору Ользі Осадчій, доктору економічних наук, професору Ярославу Ізмайлову.

РОЗДІЛ 1

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗМІНИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Сучасний рівень розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ: наукові проблеми та напрямки трансформації

З дня набуття незалежності Україна пройшла буремний шлях становлення. Найбільш відчутними змінами були: відмова від планової економіки; поява нових форм власності (державна, колективна, приватна) та їх подальша зміна (приватна, державна, комунальна); формування інституту інвестування у соціально-економічний розвиток країни; розбудова фінансових інституцій; розбудова громадянського суспільства.

Означені події супроводжувались старими та пошуком нових господарських зв'язків, побудовою нового господарського механізму, орієнтацією на стандарти ЄС, формуванням правового поля трансформації державного управління, у т.ч. бухгалтерського обліку та контролю, проведенням територіально-адміністративної реформи, децентралізації влади та фінансування регіонів країни.

За таких суттєвих змін виникла необхідність перегляду значення та завдань державної влади в країні. У першу чергу це стосується ефективності управління державними фінансами (надалі – УДФ), які є складовою публічних фінансів, та яке є неможливим без адекватних інформаційним запитам систем бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – БОДС), а також державного фінансового контролю (надалі – ДФК).

Загальновідомо, що інформаційною системою фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору (надалі – СДС) економіки є бухгалтерський облік. Він займає одну з фундаментальних позицій у загальній системі управління державними фінансами, адже є інструментом розширення меж підзвітності при використанні державних коштів та інших активів з

дотриманням основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Існуючі виклики та реалії сьогодення сприяють підвищеній увазі до системи управління державними фінансами не тільки в Україні, але й в усьому світі. Державні фінанси потребують ретельного аналізу цільового використання, що можна досягти шляхом ведення достовірного, своєчасного та актуального обліку [1, с. 260].

На такі трансформаційні зміни неодноразово звертали увагу керівні органи ЄС, а також міжнародні фінансові організації, адже, на їх думку, саме такі зміни мають суттєво сповільнити розвиток тіньової економіки, забезпечити транспарентність використання міжнародної фінансової допомоги, сприяти посиленню боротьби з корупцією, формувати передумови міжнародного інвестування, превентивно визначати економічні, у т.ч. фінансові, загрози та перспективи розвитку економіки України.

Звісно, що зазначені трансформаційні заходи є не єдиними, що гарантуватимуть соціально-економічний розвиток України, проте це саме ті заходи, що мають довершувати фундаментальну основу соціально-економічної трансформації.

Останнє десятиріччя, особливо період другої, ще більш безглуздої фази агресії, - нелюдяної загарбницької війни російської федерації проти незалежної України, доводить, що досягти суттєвих економічних зрушень і, у першу чергу перемоги, без належної системи БОДС, яка надаватиме інформацію для системи ДФК та подальшої оцінки ефективності УДФ, суттєва частка яких має міжнародне походження, неможливо.

На нагальній необхідності трансформації БОДС, починаючи з початку ХХІ ст. зазначають багато дослідників (Л. Гізатуліна, Р.Джога, О. Дорошенко, С. Зубілевич, Т. Канева, О. Канцуров, Л. Кіндрацька, В. Рожелюк, С. Свірко, Н. Сушко, С. Левицька, Л. Ловінська, І. Лукановська, А. Фаріон-Мельник, Н. Хорунжак та ін.), проте для даного дослідження цікавим є те, чи насправді мав

місце розвиток бухгалтерського обліку як системи наукових знань за рахунок дослідження проблем розвитку БОДС, і якщо так, то у чому саме він полягав.

Варто зазначити, що напрямки розвитку бухгалтерського обліку у приватному секторі та напрямки розвитку БОДС мають певні розбіжності. Це пояснюється тим, що суб'єкти, які мають вести облік, мають різні цілі, обліку підлягає різний склад об'єктів, використовуються різні плани рахунків бухгалтерського обліку, фінансова звітність також має відмінності (рис. 1).

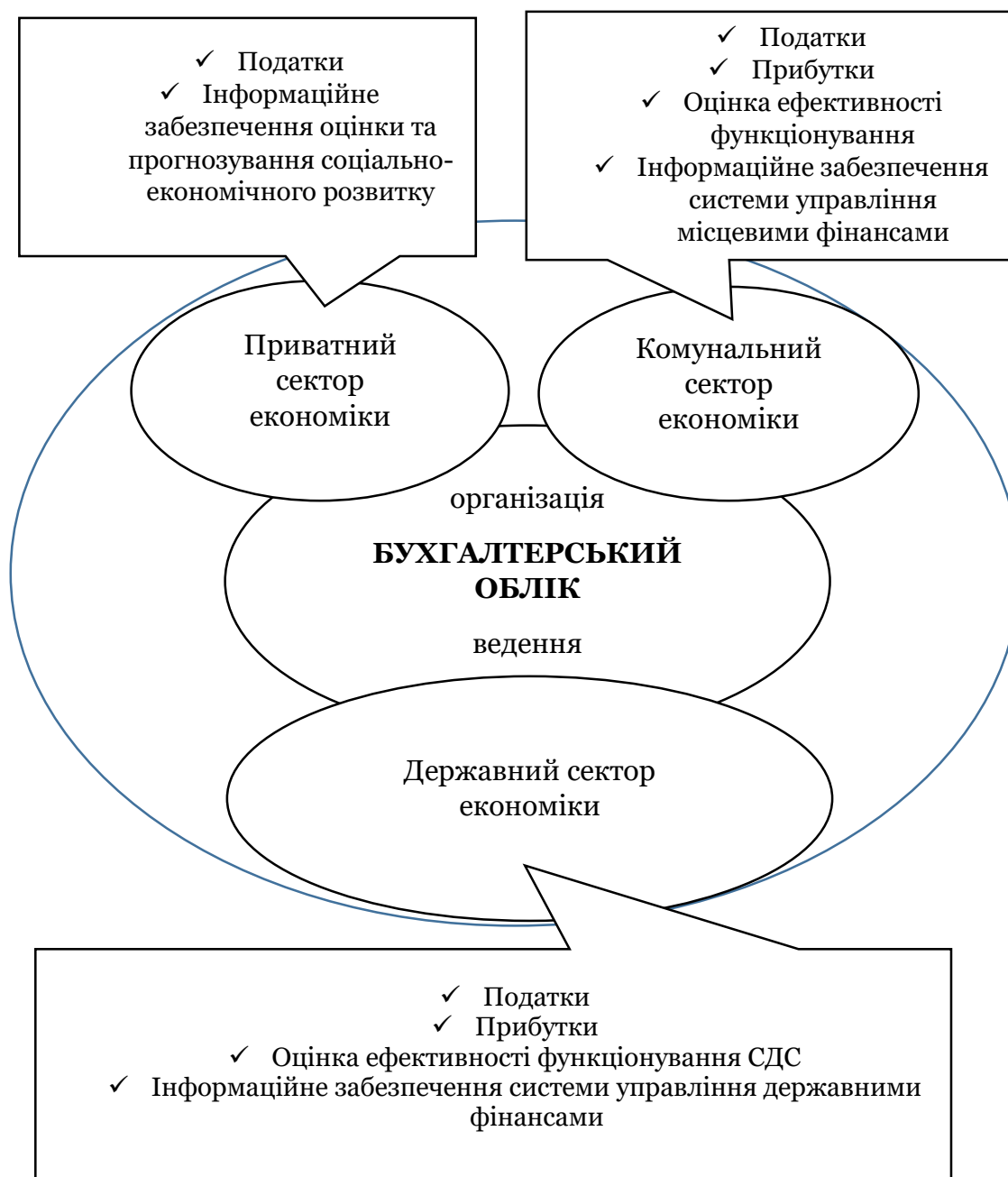


Рис. 1.1. Причини державного регламентування бухгалтерського обліку
Джерело: розробка С. Бардаша

Означені відмінності певною мірою полягають у тім, що державний сектор завжди відігравав і буде відігравати вирішальну роль у формуванні і розподілі використання фінансових ресурсів країни [2]. Економісти завжди приділяли багато уваги питанням, що стосуються удосконаленню організації та ведення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в установах державного сектору економіки. Проте, досліджуючи економіку державного сектору, окремі дослідники зазначають на його певній невизначеності, зокрема в частині визначення складу його суб'єктів.

Під терміном «державний сектор» в міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, правління, комісії та підприємства) [3, с. 77].

На думку авторів монографії [4] державний сектор пояснюється складністю самого явища, недостатньою розробленістю в нормативно-правових актах і невизначеністю сучасного стану державного сектору в економіці України [4, с. 6].

Наразі згідно з Класифікацією інституційних секторів економіки України державний сектор економіки включає всі інституційні одиниці-резиденти, які:

- контролюються одиницями-резидентами сектору загального державного управління;
- віднесені до сектору загального державного управління;
- віднесені до державних нефінансових корпорацій;
- віднесені до державних фінансових корпорацій [5].

Державний сектор утворює сектор державного управління, що включає органи влади різних рівнів, підвідомчі їм установи та державні інституційні одиниці, що входять в сектори нефінансових і фінансових корпорацій. Система державних фінансів включає сукупність державного та місцевих бюджетів, державні цільові фонди, фінанси підприємств і організацій державної власності, державний кредит, державні фінансові інститути [6, с. 27].

Так, згідно ст. 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50% чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [7]. Перелік суб'єктів господарювання державного сектору економіки (державних підприємств, їх об'єднань, дочірніх підприємств та господарських товариств, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків) оприлюднений в реєстрі на офіційному сайті Фонду державного майна України [8].

Станом на 01.07.2023 р. суб'єктів господарювання державного сектору економіки налічувалось 3204 од. У своїй переважній більшості це: державні та казенні підприємства (за Державним класифікатором України ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (далі – КОПФГ) коди 140 і 145), об'єднання державних підприємств та інших організаційно-правових форм (за КОПФГ коди 510, 520, 530, 540, 590) та їх дочірні підприємства (за КОПФГ код 160) [9]; корпоративні суб'єкти господарювання: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, холдингові та акціонерні компанії (за КОПФГ коди 230, 231, 232, 235, 240, 250, 550) [9]; інші суб'єкти господарювання державного сектору економіки.

Відповідно, як правильно зазначає Л. Ловінська, державні підприємства, мета існування й діяльності котрих відрізняється від відповідної мети приватних підприємств і корпорацій без частки державної власності, мають свої особливості управління, а отже, й запити до обліку та фінансової звітності. Одним із принципів управління суб'єктами господарювання державного сектору є винятковість державної власності. Сутність цього принципу полягає в тому, що в державній власності повинні залишатися лише ті суб'єкти господарювання, котрі виконують функції, безпосередньо покладені на державу, якщо такі функції не можуть повною мірою виконуватися суб'єктами

господарювання недержавного сектору, а саме: такі суб'єкти є природними монополіями, щодо яких не розроблені спеціальні умови для їх приватизації; забезпечують безпеку держави або здійснюють іншу діяльність, котра є життєво важливою для суспільства та не може повною мірою виконуватися суб'єктами господарювання недержавного сектору [10, с. 77-78].

Державні підприємства, або, згідно з термінологією міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (надалі - МСБОДС), державні комерційні підприємства, є суб'єктами державного сектору. Відповідно до міжнародної практики, вони ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (надалі – МСФЗ), а не за МСБОДС. Найбільш характерними рисами державних комерційних підприємств є повноваження самостійно укладати господарські договори, відсутність постійного фінансування держави, отримання прибутків від діяльності чи повна компенсація власних витрат [11, с. 207]. Саме з цих причин такі підприємства підпадають під сферу застосування МСФЗ. Однак наявність контролю з боку держави (як зазначено в МСБОДС, контролю з боку іншого СДС [11, с. 207]) обумовлює особливості обліку та звітності державних підприємств, які в зарубіжних країнах врегульовані національним законодавством.

Отже дані комерційні підприємства державного сектору не є такими, що ведуть бюджетний облік, адже використовують інший план рахунків, мають іншу місію, а отже й інший зміст діяльності та інші об'єкти бухгалтерського обліку. Означені відмінності обумовлюють необхідність дотримання такими суб'єктами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (надалі - НП(С)БО) та МСФЗ.

До державного сектору входять й інші суб'єкти. Так, згідно з інформацією щодо розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів (крім інформації з обмеженим доступом) доступ до бюджетних коштів станом на 1 липня 2023 р. мало 63467 суб'єктів [12].

Серед означених суб'єктів органи державної влади (за КОПФГ код 410), судова система (за КОПФГ код 415), органи місцевого самоврядування (за КОПФГ код 420) та інші державні організації (установи та заклади) (за КОПФГ коди 425) [9], - суб'єкти, що мають статус бюджетної установи.

Наразі вагому частку з 63467 суб'єктів складають одержувачі бюджетних коштів (суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, які не мають статусу бюджетної установи, які уповноважені розпорядником бюджетних коштів здійснювати заходи, що передбачає бюджетна програма, та отримують на їх виконання кошти бюджету) ведуть бухгалтерський облік, відмінний від БОДС, - бухгалтерський облік за НП(С)БО та МСФЗ.

Отже, у даному дослідженні під суб'єктами державного сектору (СДС) розуміються суб'єкти господарювання, що перебувають на фінансовому забезпеченні держави, створені органами державної влади для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру або бюджетні установи.

З означеного питання у статті 2 Бюджетного кодексу України [13] зазначається, що:

- бюджетні установи - це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. (ст. 2, п. 12 Бюджетного кодексу України);
- головні розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень (ст. 2, п. 18 Бюджетного кодексу України);
- розпорядник бюджетних коштів - бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, довгострокових зобов'язань у рамках державно-приватного партнерства,

середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету (ст. 2, п. 47 Бюджетного кодексу України).

Наразі СДС є розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Всі вони фактично є бюджетними установами.

Бухгалтерський облік у бюджетній сфері в житті державі відіграє важливу роль, адже він формує інформаційне забезпечення процесів бюджетного планування та виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії під час витрачання бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів бюджету, що забезпечує виконання бюджетом його основної функції, - раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу і дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

Теоретичною основою бухгалтерського обліку в бюджетних установах України є загальна вітчизняна теорія бухгалтерського обліку, а тому формальна ідентифікація таких фундаментальних для бухгалтерського обліку (як і для кожної науки) понять, як метод та його елементи, предмет та об'єкти, методичні прийоми, принципи побудови досліджуваної складової системи бухгалтерського обліку в Україні не викликає труднощів.

Детальний змістовний розгляд основоположних положень методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах, викладений у монографії [14] свідчить про наявність важливих особливостей, які роблять результат ідентифікації відмінним від загально вироблених позицій та трактувань. Ця відмінність стосується насамперед підґрунтя базово-функціонального апарату в розрізі його компонентів, до складу яких включено принципи, функції і завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а також методологічного інструментарію, головними елементами якого є баланс та план рахунків зазначених суб'єктів. Їх визначення в межах теоретичних основ бухгалтерського обліку в бюджетних установах дає змогу стверджувати про відносну легітимізацію загальних вітчизняних принципів бухгалтерського

обліку, своєрідність загально-функціонального наповнення і змістовно-самостійне коло завдань досліджуваної облікової системи, обмежене застосування класифікаційної номенклатури балансів та логічну детермінацію класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

Вітчизняна облікова методика бюджетних установ являє собою багаторічно напрацьовану, ґрунтовну, своєрідну концепцію практичного втілення методологічних основ бухгалтерського обліку бюджетних установ. Основу її особливостей становлять характерні елементи методу, які найвиразніше проявляють ці особливості за такими напрямками обліку, якими є облік необоротних активів, облік запасів, облік доходів та облік видатків.

Важливими складовими методики бухгалтерського обліку за кожним з зазначених напрямів слід вважати систему підходів до ідентифікації однойменних об'єктів вивчення у складі об'єктів обліку, класифікацію внутрішнього їх складу, систему способів визначення вартості даних видів активів та пасивів бюджетних установ, сукупність методів визнання їх здійснення або проведення. Аналіз зазначених позицій вказує на:

- функціонування досить чіткого механізму визначення кожного з об'єктів у межах облікової системи;
- існування розвиненої системи класифікаційних угруповань усіх об'єктів обліку (як необоротних активів і запасів, так і доходів і видатків), що побудована за принципом задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів облікових даних на макро- та мікроекономічних рівнях;
- наявність розгалуженого механізму вартісного вимірювання активів і пасивів, який дає можливість утворювати багатовекторні за метою формування та напрямом використання масиву інформації в межах кожного з об'єктів обліку;
- паралельне застосування касового методу та методу нарахування в обліку доходів і видатків з метою забезпечення повноти відповідних сегментів облікової інформації при їх утворенні.

Характер побудови зазначених складових методики бухгалтерського обліку бюджетних установ визначається головними принципами їх фінансово-господарської діяльності, а саме: цільового використання бюджетних коштів та суворого режиму їх економії.

Бухгалтерський облік СДС, метою яких є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання визначених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій, має багато суттєвих відмінностей від бухгалтерського обліку суб'єктів приватного сектору, метою яких є отримання прибутку (комунальний сектор економіки свідомо не розглядається, адже його вивчення заслуговує на окреме дослідження). До головних таких відмінностей слід віднести:

- організацію обліку в розрізі кодів бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових і фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису;
- галузеву специфіку обліку в установах охорони здоров'я, культури, науки, освіти, управління, правоохоронної системи, судової системи, пенітенціарної системи [15].

Означені відмінності впливають на понятійний апарат бухгалтерського обліку СДС, сутність якого узагальнена у т.ч. за результатами вивчення публікацій [2; 16].

Так, відповідно до законодавства під бухгалтерським обліком у секторі загального державного управління слід розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів і кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам [2].

З даного питання окремі дослідники мають іншу думку. Зокрема Н. Хорунжак зазначає, що: « ... бухгалтерський облік в бюджетних установах – це цілеспрямована відкрита кібернетична інформаційна система підтримки прийняття управлінських рішень, яка передбачає в своїй основі специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об'єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їх розвитку й удосконалення)» [17, с. 122].

В межах даного дослідження ми не ставимо за мету провести фундаментальний перегляд системи наукових знань про БОДС, тому будемо притримуватися поглядів, що склались натепер, прагнучі певної систематизації та ієрархічної логіки. Відповідно, спробуємо викласти авторську думку щодо основних понять, що формують базову теорію БОДС, та які, що ймовірно, можуть бути піддані конструктивній критиці.

Отже, на нашу думку, інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку СДС слід вважати процес функціонування (діяльність) СДС. Відповідно, предметом бухгалтерського обліку СДС виступатиме вартісна характеристика змін інтегрованого об'єкту.

З урахуванням того, що БОДС це інтегрована відкрита інформаційна система, її метою, а отже й метою бухгалтерського обліку, є інформаційне забезпечення виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державного казначейства України та кошторисів розпорядниками бюджетних коштів.

Виходячи з визначеної мети завданнями бухгалтерського обліку СДС є:

- формування повної і достовірної інформації щодо виконання Державного і місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ;
- своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для аналітичного та контрольного супроводу процесу прийняття управлінських рішень щодо

функціонування як окремого СДС, так й галузі (освіти, охорони здоров'я, культури тощо), що об'єднує окремі СДС;

- генерування нових знань у сфері БОДС з метою визначення тенденцій розвитку та напрямків його удосконалення.

З урахуванням мети та завдань бухгалтерського обліку СДС його основними функціями є:

- інформаційна функція (збирання, обробка та передача інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам);
- управлінська функція (забезпечення інформацією суб'єктів різних рівнів управління для використання її в плануванні, оцінюванні, прогнозуванні, аналізі, контролі діяльності з виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ);
- соціальна функція (комплексне неупереджене відтворення операцій із виконання Державного та місцевих бюджетів, а також виконання кошторисів у системі бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, формування на основі цього показників бюджетної та фінансової звітності органів Державного казначейства та розпорядників бюджетних коштів з метою оприлюднення);
- науково-пізнавальна функція (розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі та напряму науки про бухгалтерський облік).

Отже, у даному підрозділі монографії за мету обрано визначення рівня розвитку БОДС як напрямку науки про бухгалтерський облік.

Нами встановлено, що протягом останніх 20 років було проведено низку досліджень, спрямованих на вирішення проблем застосування НП(С)БОДС, плану рахунків в державному секторі, удосконалення первинного та синтетичного обліку, розвитку управлінського обліку тощо. Серед праць дослідників-науковців, а також практиків, які досить детально вивчали та аналізували ці проблеми слід відзначити здобутки М. Бондара, О. Адамик, В. Гізатуліної, О. Дорошенко, Т. Єфіменко, В. Жука, З.-М. Задорожнього, Н.

Зорій, О. Канцурова, Л. Кіндрацької, Т. Кондрашової, С. Левицької, Л. Ловінської, М. Лучка, Б. Мельничука, В. Метелиці, В. Ричаківської, С. Свірко, С. Сисюк, Н. Сушко, А. Фаріон-Мельник, Н. Хорунжак, Т. Черкашиної, О. Шари та інших.

Звісно, велика частка проблем практичного характеру була розв'язана завдяки їх осмисленню та визначенню алгоритмів їх вирішення, проте, враховуючи загальну перманентність буття, окремі проблеми залишаються розв'язаними частково, тому виникають нові, які пов'язані з:

- невідповідністю нормативно-правових актів Держказначейства з питань ведення обліку і складання звітності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS);
- законодавчою невизначеністю методів ведення БОДС;
- застосуванням фондами загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування різних методик ведення бухгалтерського обліку;
- використанням різного програмного забезпечення для здійснення облікових операцій у державному секторі, що унеможлиблює комплексну автоматизацію системи обліку.

Так, авторами окремих останніх публікацій зазначалось, що серед недоліків варто відзначити:

- існування двох методів ведення бухгалтерського обліку: касового під час виконання бюджетів і модифікованого методу нарахувань під час виконання кошторисів бюджетних установ; звітність про виконання бюджетів консолідується у вертикалі Казначейства і вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів; відсутність єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів [18];
- відсутність в законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ. Останнє не дозволяє отримувати повну, достовірну, прозору та зіставну інформацію про

фінансовий стан держави. Відзначається також відсутність єдиної облікової політики та вироблення методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності. [18]. Тут слід зазначити, що автори даного твердження помиляються, адже методологія це науковий прояв явища, тому він ніколи не зазначається у законодавстві (методика так, а методологія в жодному разі);

- необхідність уточнення поняття доходів, витрат, видатків, не вирішеними до кінця залишаються питання класифікації доходів та витрат СДС [19];
- недостатню методичну забезпеченість облікового відображення господарських операцій в державному секторі, тому є запит на правильне й логічне їх відображенні в системі рахунків тощо; також вимагають розгляду питання стандартизації обліку активів і пасивів, а також опрацювання наявних проблемних аспектів оцінки, формування фінансової звітності та її стандартизації тощо [20];
- неприйнятність для України (в силу історичних, ментальних і інших причин) усіх рекомендованих методів, які в розвинутих країнах активно використовуються; проблематичність, як свідчить практика, підходу до формування бухгалтерських проводок з використанням нового плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору [20].

Існування наведених, а також інших проблем, на думку авторів публікації [20] обумовлює необхідність «формування нової парадигми бухгалтерського обліку в державному секторі на засадах розвитку інноваційних підходів до формування та використання інформації в управлінській системі, що наразі трансформується, з урахуванням тих глобалізаційних процесів, які відбуваються» [20, с. 37].

Автори іншої публікації [18] зазначають, що: «Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі

міжнародних» [18, с. 128], однак, на нашу думку, згадана розробка за змістом є перекладом та незначною адаптацією міжнародних стандартів, а їх впровадження не є завданням науковців, це безпосереднє завдання практиків.

В одній з останніх публікацій [2] було зазначено, що «модернізація державного сектору потребує ... , кращої методології звітності та запровадження інформаційних технологій. Адже автоматизація бухгалтерського обліку та використання нових технологій свідчать про необхідність розробок їх застосування на практиці з метою вирішення різних облікових завдань. Перспективи цих сфер дослідження мають покращити планування, організацію праці облікового персоналу та підвищити ефективність діяльності установ державного сектору» [2, с. 59].

Отже, складається враження, що проблем наукового характеру у веденні БОДС немає, вони мають місце лише на його останній стадії, - методології звітності. Нажаль автори згаданої публікації [2] не виклали власного бачення того, що саме вони розуміють під методологією звітності.

Проведений експрес-аналіз останніх публікацій провокує формулювання логічного запитання, - а чи має місце розвиток бухгалтерського обліку як галузі наукових знань за рахунок приросту отриманих нових наукових знань як результату розв'язання проблем БОДС, який має бути викладений у фахових наукових виданнях України?

В огляді даного питання ми спиратимемося на окремі думки Н. Хорунжак, які були викладені в її докторській дисертації [17], адже, на нашу думку, авторка була та є багато у чому права. Так, ми погоджуємось з тим, що: « ... порівняно з дослідженнями шляхів удосконалення обліку, в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з найперспективніших напрямів розвитку системи бухгалтерського

теоретичного знання, а її вирішення дозволить впорядкувати наявні напрацювання та сформувані подальші шляхи розвитку окремих облікових наукових теорій. Причиною таких розбіжностей може бути факт, що в наукових публікаціях, в основному, констатується необхідність розробки, або щонайменше, розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком, не поширені» [17, с. 99].

Авторка зазначає, що за основу формування національної концепції обліку Україною була обрана адаптація до міжнародних стандартів [17, с. 99-100], проте, йдеться далі, «Вважати такий підхід достатньо обґрунтованим і зваженим не слід, оскільки практика засвідчує, що особливого злету економічних показників після запровадження національних стандартів обліку, в основі яких положення міжнародних стандартів, не відбувається. З цієї позиції слід розглядати зазначений напрям розвитку наукової концепції теорії обліку як недостатньо ефективний» [17, с. 100].

Отже, на даний час спостерігається ситуація, коли практика БОДС здійснюється та розвивається на принципі суцільної адаптації до МСБОДС, окремі дослідники зазначають, що такий напрям розвитку наукової концепції теорії обліку слід розглядати як недостатньо ефективний [17]. На цьому тлі переважна більшість досліджень, у т.ч. наукових, спрямована на удосконалення організації БОДС, що має суттєво покращити ефективність функціонування СДС.

На нашу думку, з позиції розгляду БОДС як галузі наукових знань відсутні будь-які відмінності від загального розуміння бухгалтерського обліку як системи наукових знань, адже за умов посилення цивілізаційних викликів, спричинених незбалансованістю компонент соціально-економічного та екологічного розвитку, вагомим значення набуває визначення траєкторії розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань та подальше використання системи нових наукових знань для розв'язання проблем практики ведення обліку.

Активність наукового співтовариства в частині розвитку бухгалтерського обліку як науки виступає рефлексією на актуальні інформаційні запити учасників відносин у сфері господарювання як регуляторів таких відносин, так і безпосередньо суб'єктів господарювання. Першопричина такої реакції полягає у неможливості розв'язання актуальних проблем інформаційного забезпечення розвитку суб'єктів усіх секторів національної економіки за допомогою існуючої системи наукових знань у галузі бухгалтерського обліку.

Нами встановлено, що наукові публікації, зосереджені на проблемах розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань, а також результати певної частини захищених докторських дисертацій за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності) свідчать, що чинна теорія бухгалтерського обліку як базова складова системи наукових знань вимагає перегляду. На необхідному перегляді системи наукових знань бухгалтерського обліку, накопиченні нерозв'язаних проблем його теорії у своїх працях неодноразово акцентували увагу професори М. Пушкар, С. Голов, Ф. Бутинець, В. Жук, С. Легенчук та ін.

Так, на думку В. Жука, майбутнє бухгалтерського обліку як галузі наукових знань безпосередньо пов'язане з інституціональною теорією бухгалтерського обліку та парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного сталого розвитку [21].

Наразі варто визнати, що на даний час триває певна дискусія щодо визначення парадигми бухгалтерського обліку, концептуального розвитку та потенціалу його трансформації за рахунок розробки нових теорій, дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку, або розв'язання нових цілей та завдань, які ставляться суспільством перед бухгалтерським обліком [22].

Зокрема, лише протягом 2016-2019 рр. бухгалтерський облік як наука був збагачений новими науковими знаннями, в складі яких:

- теоретико-методологічна конструкція системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи управління економіко-екологічною безпекою

- підприємства; організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій [23, с. 4];
- напрями трансформації теорії, методології й організації бухгалтерського обліку для підприємств е-бізнесу; методологічні підходи до прогнозування розвитку бухгалтерського обліку із використанням світоглядної концепції глобального детермінізму [24, с. 5-6];
 - методологія бухгалтерського обліку ренти [25, с. 3];
 - методичний підхід до бухгалтерського обліку специфічних об'єктів мережевих структур; теоретико-метрологічні засади бухгалтерського обліку специфічних активів [26, с. 4-5];
 - концепція бухгалтерського обліку венчурного фінансування [27, с. 5];
 - концепція розвитку бухгалтерського обліку в умовах розбудови економіки України на інвестиційно-інноваційних засадах, цифровізації та глобалізації суспільних відносин [28, с. 3];
 - теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку земельних квазі-активів; теоретичні положення бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них на основі неінституційної теорії; цілісна система оцінки земельних активів та земельних квазі-активів [29, с. 5].

Підсумовуючи огляд наукових результатів, викладених в дисертаціях на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, вважаємо за доцільне відзначити, що досягти приросту наукових знань у галузі бухгалтерського обліку з часом все складніше, особливо в частині розвитку його теорії та методології. За приклад цього слугують такі наукові результати, що одержані уперше стосовно теорії і методології бухгалтерського обліку, як: теоретико-методологічні засади оцінки якості фінансової звітності ...; модель розвитку системи організації обліку на основі концепції ощадливості, ... ; поняття якісної характеристики корисної фінансової інформації, ... [30, с. 4-5].

Вартої уваги є й наукова новизна дисертаційної роботи Н. Хорунжак у напрямку розбудови БОДС. Зокрема автор дисертації зазначає, що такою є вперше:

- розроблене методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних запитів системи управління, що базуються на використанні сучасних методів і моделей опрацювання даних, застосування яких забезпечує оперативне формування й передачу даних про кількісно-сумовий стан об'єктів обліку бюджетних установ для досягнення швидкого управлінського реагування з метою запобігання нераціональному витрачання ресурсів;
- здійснене теоретичне обґрунтування базових критеріїв формування системи обліку в бюджетних установах, орієнтованої на реалізацію оптимізаційних управлінських рішень, ...;
- запропоновані процедури оцінки існуючих наукових концепцій з точки зору доцільності їх використання для цілей розвитку теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ (...), застосування яких дозволяє уникнути обрання хибної основи наукових пошуків [20, с. 12].

Отже, авторка дисертації до нової наукової новизни віднесла розроблене методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних запитів системи управління, що базуються на використанні сучасних методів і моделей опрацювання даних, теоретичне обґрунтування базових критеріїв формування системи обліку в бюджетних установах; запропоновані процедури оцінки існуючих наукових концепцій з точки зору доцільності їх використання для цілей розвитку теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ, однак жодних пропозицій з удосконалення або розробки нової теорії бухгалтерського обліку не внесла, і це не дивно, адже за мету дослідження було обрано вирішення проблеми формування ефективних систем обліку й контролю в бюджетних установах... [20, с. 8].

За такого формулювання мети мала б бути доведена неефективність систем обліку й контролю, з зазначенням причин та вартісних обсягів шкоди від згаданої неефективності. Викладена інформація дозволяє зробити припущення, що в системі наукових знань про бухгалтерський облік (концепція, об'єкт, предмет, принципи, метод, класифікація) та їх подальшого застосування у сфері практичної площини прогалин, або запитів на удосконалення, згідно джерела [20], немає, проблема лише у неефективності системи обліку.

Слід також звернути у вагу на те, що саме було удосконалено в частині БОДС, зокрема це: організаційно-методологічні засади облікового відображення операцій бюджетних установ та організаційне та методологічне забезпечення формування положень облікової політики бюджетних установ в частині обґрунтування порядку вибору рівня захисту облікової інформації на основі класифікації джерел даних залежно від рівня їх конфіденційності та врахування емерджентності комп'ютерних мереж [20, с. 13-14]. Отже, - це удосконалення організації БОДС.

На рівні наукових результатів, які, на нашу думку, дійсно збагачують теорію бюджетного обліку є такі результати, як: теоретичні положення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в частині обґрунтування доповнення переліку та змісту облікових принципів і функцій; теоретичне обґрунтування застосування альтернативних методів калькулювання послуг бюджетних установ (комбінованого з елементами нормативного та покрокового включення) [20, с.14-15].

Отже, підводячи підсумок огляду окремих останніх наукових досліджень, слід звернути увагу на те, що бухгалтерський облік як галузь наукових знань розвивається в Україні за двома сценаріями:

- 1) на основі світогляду, сформованому на аспектах наукової концепції теорії бухгалтерського обліку радянської доби;
- 2) на основі радикальних змін, що:

- зумовлені тотальною імплементацією досягнень західної облікової науки;
- поєднують досягнення суміжних з бухгалтерським обліком наук, зокрема менеджментом, контролінгом тощо.

Зважаючи на це, тим, хто імплементує здобутки західної облікової науки та практики у вітчизняний науковий простір, іноді вкрай складно доводити новизну, адже вони мають бути новими не лише для вітчизняної науки, а й для світового наукового співтовариства. Також майже відсутні спроби гармонізувати такі нові наукові знання з існуючою системою наукових знань, що формує вітчизняну облікову парадигму.

Весь період існування бухгалтерського обліку, починаючи з визнання останнього необхідною практичною діяльністю та завершуючи його визнанням як галузі наукових знань, супроводжувався певними трансформаціями, переважна більшість яких мала прогресивний характер, зокрема це стосується:

- відображення нових активів, форм розрахунків тощо, удосконалення планів рахунків бухгалтерського обліку;
- проведення активного наукового пошуку відповідей на елементний склад методу бухгалтерського обліку, визначення його головних (базових/основних) принципів;
- розробки та застосування нових форм обліку, нових форм бухгалтерської звітності.

Наразі аналіз результатів найбільш вагомих наукових досліджень XXI ст., проведених вітчизняними науковцями, надає підстав діяти висновку, що сучасний розвиток бухгалтерського обліку супроводжується:

- розширенням його видів (управлінський, стратегічний, соціальний, екологічний);
- розширенням складу його інтегрованого об'єкта (трудовий капітал, соціальна відповідальність, інтелектуальний капітал, клієнтська база,

- електронні гроші, екологічні наслідки господарської діяльності та надзвичайних ситуацій, платні послуги в державному секторі тощо);
- несуттєвими змінами переважно на рівні субрахунків за відносного збереження уніфікованого плану рахунків;
 - ледве помітними змінами в частині принципів бухгалтерського обліку;
 - переконаністю в тому, що майбутнє бухгалтерського обліку знаходиться у площині застосування його комп'ютерної форми, а також суттєвому збільшенні інформативності звітності.

Серед небагатьох публікацій дослідників, які шукають шляхи розбудови бухгалтерського обліку як галузі наукових знань, заслуговують на увагу окремі праці С. Голова. Так на переконання вченого «В кожній країні існує певна базова теорія бухгалтерського обліку, яка формувалася під впливом історичних, культурних та економічних чинників. Таку базову теорію можна розглядати як сукупність теорій бухгалтерського обліку» [31, с. 19].

Отже, за наявних результатів розвитку бухгалтерського обліку важко ідентифікувати пріоритетний напрям трансформації облікової науки. Може йтися про певні тенденції, а також бажання вийти за межі існуючої облікової парадигми. На означеному тлі спостерігається певна дискусія щодо визначення концептуального розвитку та потенціалу його трансформації за рахунок удосконалення теорії, або розробки нових теорій, дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку чи пошуку способів і засобів розв'язання його нових цілей та завдань, що продиктовані суспільно-економічними реаліями.

На відміну від існуючого рівня розвитку вітчизняної системи наукових знань у наукових колах провідних країн світу спостерігається більша палітра думок щодо варіативності теорій бухгалтерського обліку. Зокрема, виділяється персоналістична теорія, предметом якої виступають права, відповідальність, погляди, інтереси, мотивація осіб, зайнятих у господарських процесах. Виходячи з предмета такої теорії виокремлюється чотири підтеорії: податкова, правова (юридична), етична, психологічна. У складі матеріалістичної теорії обліку, предмет якої становлять цінності, ресурси,

засоби і джерела їх утворення виділяються три підтеорії: макроекономічна, мікроекономічна та соціально-корпоративна [22].

На існування багатьох теорій бухгалтерського обліку (нормативних, персоналістичних, позитивістських, інституціональних) та відповідно відмінних між собою його предметів також вказують В. Жук та інші [21].

Задля об'єктивності оцінки рівня розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань необхідно визнати, що вітчизняна облікова наука збагатилася також новими теоріями, концепціями, моделями тощо. Зокрема йдеться про: теорію управлінського обліку; інституційну теорію обліку; концепцію екологічного обліку; концепцію стратегічного екзаунтингу; теорію багатоцільового обліку; подвійну інформаційну динаміку; інформологію; логіко-інституційну модель бухгалтерського обліку [32, с. 63].

Означені теорії намагаються поширити на практичну площину функціонування суб'єктів господарювання приватного сектору економіки, однак у переважній більшості випадків все зупиняється за стадії обґрунтування переваг їх практичного впровадження.

У державному секторі все відбувається по-іншому, адже має місце майже безапеляційна орієнтація на МСБОДС та науковий пошук підходів до удосконалення організації БОДС.

Разом з тим, оцінка розвитку бухгалтерського обліку як науки може здійснюватися на основі виокремлення суттєвих відмінностей між наукою, теорією і практикою обліку та подальшою верифікацією одержаних результатів дослідження. Пошук розв'язання ситуації, що склалася, спонукає до розгляду окремих базових понять наукового пізнання.

У філософському розумінні «теорія» це система ідей в тій чи іншій галузі знань, яка надає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв'язки тих чи інших фрагментів дійсності. Критерієм істинності та основою розвитку теорії слугує практика. У свою чергу теорія відрізняється від практики тим, що вона виступає духовним відображенням і відтворенням реальної діяльності. Варто зважати на те, що теорія є продуктом науки (наукового пізнання).

Найважливішу характеристику теорії становить її прогностична цінність, яка полягає у здатності теорії передбачати розвиток тих або інших явищ. Важливою вимогою до теорії слід вказати можливість її перевірки.

Варто зважати й на те, що кожне твердження про появу або виведення нової теорії, зокрема теорії бухгалтерського обліку має проходити верифікацію щодо наявності всіх елементів теорії як форми наукового знання. В іншому випадку «так звані нові теорії бухгалтерського обліку» можуть претендувати на їх визнання новими концепціями бухгалтерського обліку.

Дотримуючись домінуючої думки, що теорія бухгалтерського обліку це система, яка складається з ідеального об'єкта або об'єктів, принципів, фундаментальних і окремих теоретичних законів, емпіричних даних та залежностей між ними, варто пам'ятати, що будь-яка нова теорія бухгалтерського обліку повинна мати достатню кількість відмінностей її елементів. Це означає, що нова теорія повинна мати у своєму складі нові, відмінні від існуючих, принципи та фундаментальні поняття, окремі теоретичні закони, раніше не виявлені емпіричні залежності та дані спостережень [22].

Означені суттєві зміни, що призведуть до появи нової теорії бухгалтерського обліку, мають відбутися завдяки зміні інформаційних запитів користувачів облікової інформації, подальшого уточнення мети бухгалтерського обліку, появи нових завдань, принципів, ймовірного розширення інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку, зміни складу його методу, удосконалення або розроблення нової методики бухгалтерського обліку.

Також обов'язковою умовою віднесення нової теорії до певної галузі наукових знань стає необхідність виходити з понятійно-категоріального апарату парадигми такої галузі наукових знань. Якщо цього не відбувається, виникають підстави для визнання необґрунтованим твердження, за яким розроблена теорія нова і відноситься до певної галузі наукових знань [22]. Наявність означених умов та наслідків трансформації складових елементів

теорії, що втратила актуальність, може становити зміст формалізованої верифікації факту появи нової теорії бухгалтерського обліку, а також тверджень про одержання вагомого приросту нових наукових знань у галузі бухгалтерського обліку.

Однією з причин гальмування розвитку бухгалтерського обліку як науки, на нашу думку, є ігнорування відмінностей між науковим та практичним проявом бухгалтерського обліку (рис. 1.2).

Сутність елементів системи бухгалтерського обліку як галузі наукових знань полягає у наступному:

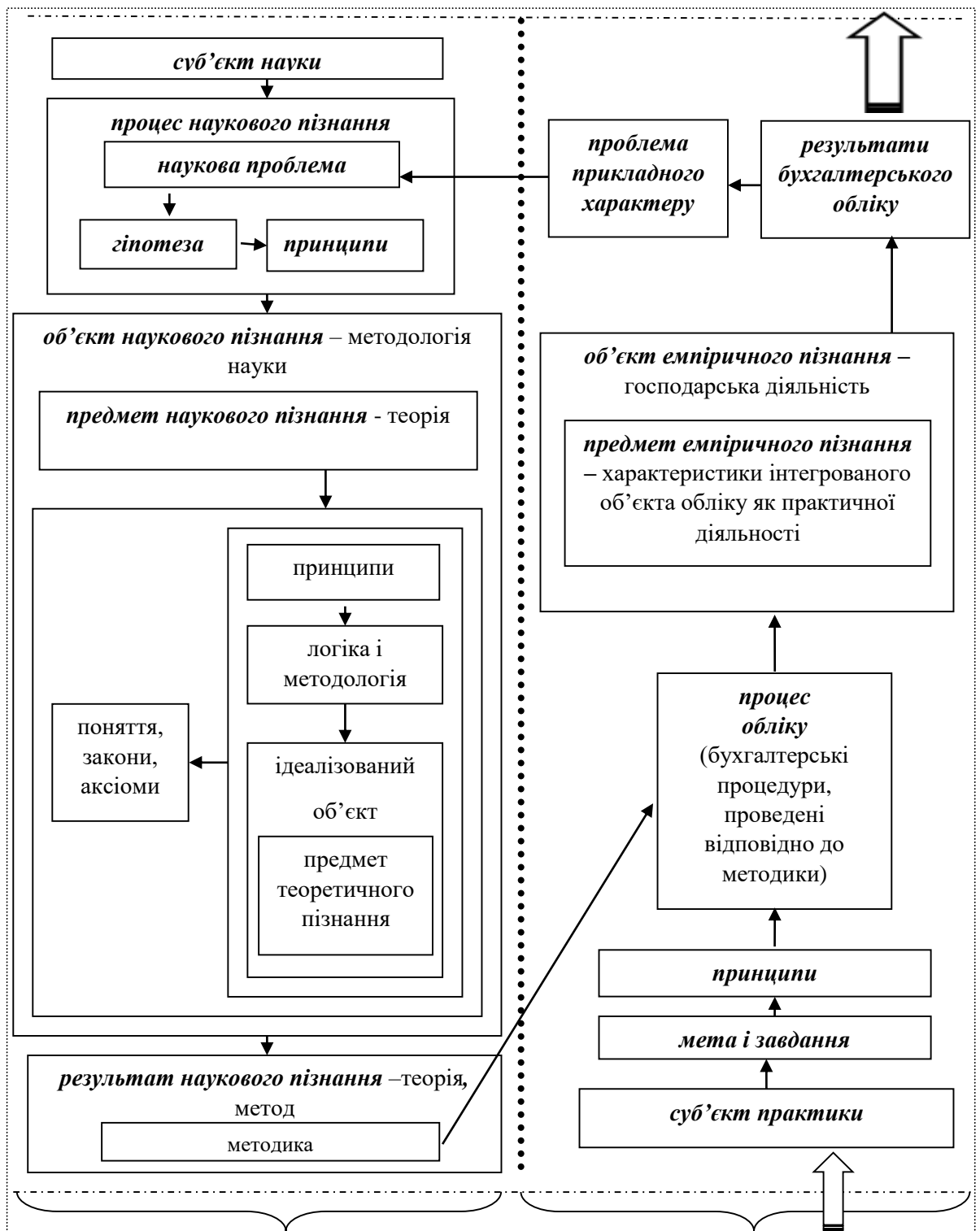
1. *Суб'єкт науки та/або теорії бухгалтерського обліку* – це особа (науковець), яка спрямовує власні дії на дослідження об'єкта та/або предмета наукового пізнання.

2. *Процес наукового пізнання* – це система форм пізнання, що відображає логіку та послідовність дій суб'єкта з метою пізнання об'єкта та/або предмета наукового пізнання.

3. *Наукова проблема та гіпотеза* – це причина та ймовірний спосіб розвитку науки, елементи (форми) процесу наукового пізнання суб'єктом науки цивілізаційної трансформації її об'єкта та/або предмета.

Принципи наукового пізнання – вимога розгортання самого знання у систему, де всі теоретичні положення логічно пов'язані між собою і впливають певним чином одне з одного, зокрема це принципи: зв'язку і розвитку, історизму, єдності знань, цілісності, переваги значення цілого над його складовими частинами, ієрархічності, полісистемності, причинності, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, аналогії, абстрагування, конкретизації.

4. *Об'єкт наукового пізнання* – це методологія науки «бухгалтерський облік», на яку суб'єктом наукового пізнання спрямовується процес наукового пізнання. У цьому випадку під методологією розуміється тип раціонально-рефлексивної свідомості, спрямований на вивчення, удосконалення і конструювання методів, загальну теорію методу.



*Система обліку
як галузі наукових знань*

*Система обліку як виду
практичної діяльності*

Рис. 1.2. Інтегрована система бухгалтерського обліку

Джерело: [32]

У процесі наукового пізнання, пошуку шляхів розв'язання проблеми практичного характеру, науковому дослідженню піддається існуюча теорія,

що покладена в основу діючої практики, з позицій її дієвості щодо розв'язання проблем практичного характеру. Такий підхід до розвитку науки реактивний, адже слугує рефлексією на проблеми практики. За іншого підходу, проактивного, вплив практики на розвиток бухгалтерського обліку як галузі наукових знань буде мінімальний, оскільки тригером розвитку бухгалтерського обліку як науки виступатиме необхідність розв'язання проблем, що потенційно виникатимуть у тенденційному соціально-економічному розвитку, у кореляції з потенціалом економічних теорій.

5. *Предмет наукового пізнання* – це закономірності розвитку, трансформації або зародження окремих теорій обліку, до складу кожної з яких входять: ідеалізований об'єкт, предмет як властивість об'єкта, принципи, логіка та методологія його дослідження, а також сформульовані понятійний апарат, закони та аксіоми, які вивчаються суб'єктом науки та/або теорії обліку.

6. *Результати наукового та/або теоретичного пізнання* – це систематизовані наукові знання про закономірності змін об'єкта та/або предмета наукового та/або теоретичного пізнання, які набувають вигляд методу теоретичного пізнання та методики його практичного застосування.

На даний час прикладом результату теоретичного пізнання слід вказати єдину теорію практики ведення бухгалтерського обліку, межі якої визначаються нормами регулювання обліку в країні. За інший приклад можна навести теорію управлінського обліку, яка пройшла певну апробацію на практиці. Однак те, що її результати не впливають на інформаційні запити держави залишає цю теорію поза державним регулюванням, що й дозволяє їй розвиватися.

Отже, систему бухгалтерського обліку як науку (у тому числі і як теорію) слід розглядати як ідеальну систему, що становить вираз людської свідомості та мислення. Так, за приклад ідеальних систем слугують поняття, гіпотези, теорії, методологічні та логічні побудови. Бухгалтерський облік як галузь наукових знань, що має свої теорії, концепції, моделі виступає певним рівнем абстракцій, відноситься до систем, які розглядаються лише в інформаційному

аспекті, тобто як деякий комплекс відношень (зв'язків, інформації). Такий підхід використовується в завданнях, пов'язаних із соціально-економічними відносинами та процесами управління.

Сутність елементів системи бухгалтерського обліку як виду практичної діяльності полягає у наступному:

1. *Суб'єкт практики бухгалтерського обліку* – фахівець, який знаходиться у трудових правовідносинах, та згідно з посадовою інструкцією у межах облікового процесу виконує облікові процедури.

2. *Мета і завдання бухгалтерського обліку* – орієнтири проведення суб'єктом бухгалтерського обліку облікового процесу, що визначають цілеспрямованість системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності.

3. *Принципи бухгалтерського обліку* – це систематизована сукупність правил, відповідно до яких суб'єкт обліку здійснює процес професійного пізнання (обліковий процес), спрямований на об'єкт пізнання та дотримання яких забезпечує ефективність його проведення.

4. *Процес обліку* – це облікові процедури (дії), що виконує суб'єкт обліку відносно елементів інтегрованого об'єкта обліку. Процес обліку можна розглядати і як метод його практичного проведення. Метод бухгалтерського обліку як сукупність його елементів, що дозволяють досягти практичного результату реалізуються в методиках, правилах його проведення, певних конкретних діях, які деталізують порядок його здійснення. Під методикою бухгалтерського обліку слід розуміти ряд технічних прийомів, інструментів і засобів найбільш вдалого збору і обробки інформації про об'єкт бухгалтерського обліку, застосування яких дозволяє комплексно розв'язати завдання, визначені перед суб'єктом обліку. Методика бухгалтерського обліку має прикладний характер, регулюється в основному процесуальними нормами, переважно – стандартами, що регулюють бухгалтерський облік.

5. *Об'єкт бухгалтерського обліку* – господарська діяльність як інтегрований об'єкт, елементами якого виступають ресурси, процеси та результати, що мають вартісну оцінку.

6. *Предмет бухгалтерського обліку* – це характеристики об'єкта обліку, завдяки яким облік, як обов'язкова практична діяльність, набуває важливості як для економічного суб'єкта, так і для держави. Такими характеристиками слугують вартісна і кількісна оцінка стану та змін об'єкта бухгалтерського обліку. В межах цього дослідження не переслідується мета розв'язання дискусії щодо предмета бухгалтерського обліку, яка триває у наукових колах, зокрема відображена у публікації¹.

7. *Результати бухгалтерського обліку* – наслідки виконання облікового процесу суб'єктом обліку відносно його об'єкта, які мають регулюючий вплив як на функціонування об'єкта обліку та системи обліку як виду практичної діяльності, так і на процес наукового пізнання системи обліку як галузі наукових знань.

У межах підсистеми «облік як вид практичної діяльності» інтегрована система бухгалтерського обліку має вхід і вихід. Розташування зовнішніх інформаційних каналів саме у цій підсистемі сприяє динамічному розвитку обліку в усіх зазначених аспектах. Система обліку як практичної діяльності становить особливий клас систем, в якому поєднані матеріальні та ідеальні елементи. Таку систему можна визначити як соціально-економічно-інформаційну. Систему бухгалтерського обліку також слід вважати дисипативною, адже вона обмінюється з навколишнім середовищем інформацією. Дисипація має місце й між системами, зображеними на рис. 1.2.

Бухгалтерський облік як складне соціально-економічне явище з урахуванням його поліморфності слід розглядати як складну систему пізнання об'єктивної реальності, що складається з трьох підсистем: підсистеми обліку як галузі наукових знань; підсистеми обліку як форми теоретичного пізнання і підсистеми обліку як практичної діяльності. Впровадження такого підходу до розкриття сутності бухгалтерського обліку дозволить провести комплексну систематизацію його теоретико-методологічних та практичних аспектів. Облік

¹ Жук В.М., Попко Є.В., Шендкрівська Ю.Л. Бухгалтерський облік: перегляд предмета і назви професії. *Облік і фінанси*. 2020. № 1 (87). С. 36-44.

як наука та практична діяльність мають свій зміст, логіку проведення та здійснюють взаємовпливи, наявність яких формує інтегровану систему бухгалтерського обліку та забезпечує її функціонування і розвиток.

Отже, визначення елементів системи бухгалтерського обліку у науковому, теоретичному і практичному аспектах, побудова інтегрованої системи, а також розкриття взаємозв'язків між окремими елементами та її підсистемами призводить до перегляду деяких критеріїв адекватності й переоцінки значення окремих елементів сукупності встановленого знання.

Розкриття змісту елементів підсистем бухгалтерського обліку як системи наукових знань, теорії та практичної діяльності, генезис бухгалтерського обліку, обґрунтована полеміка щодо назрілої трансформації бухгалтерського обліку дозволяє стверджувати, що облікова наука, як і інші обліково-аналітичні науки можуть мати дві теорії і більше. Поряд із цим, логіка оцінки змісту нових наукових знань дає підстави, за яких теорія бухгалтерського обліку може бути визнана новою за наявності фактичної, а не уявної зміни інформаційних запитів, яка зумовлюватиме появу нової або нових концепцій бухгалтерського обліку, внаслідок чого відбуватиметься модернізація теорії бухгалтерського обліку, зокрема доповнено інтегрований об'єкт обліку, відбудеться уточнення його мети, з'являться нові завдання, можливо доповниться перелік принципів обліку, удосконалено метод, буде поліпшена або з'явиться нова методика обліку. Варто зважати на те, що однією з головних ознак появи нової теорії обліку має бути нова інформація, як результат її застосування, що задовольнятиме нові інформаційні запити, у тому числі спрямовані на прогнозування подальших рішень.

Повертаючись до бухгалтерського обліку в державному секторі, маємо всі підстави стверджувати, що існує теорія бюджетного обліку, адже в означеній теорії інший предмет, - вартісний аспект функціонування бюджетної установи, будь-якого суб'єкта державного сектору, що веде бухгалтерський облік; відповідно, - інші об'єкти обліку (доходи, видатки і результати виконання кошторису тощо); інша мета та завдання, які корелюються з метою та

завданнями, заради виконання яких створена та функціонує бюджетна установа; відповідно, - іншій план рахунків бухгалтерського обліку та інша за інформативністю фінансова звітність.

З урахуванням проведеного дослідження рівня розвитку системи наукових знань БОДС можна стверджувати, що й на тепер не втрачає актуальності думка проф. Л. Кідрацької, яка в 2010 р. зазначила, що: «Стосовно ... модернізаційних, реформаційних й трансформаційних напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку потрібні ґрунтовні дослідження, більшою мірою пов'язані з теорією, аніж з практикою обліку в установах державного сектора. Доречно у цьому вести мову про формування сучасної парадигми наукових знань у сфері бухгалтерського обліку» [33].

Отже, на нашу думку, перед науковою спільнотою має бути поставлене амбітне завдання, - формування сучасної теорії бюджетного обліку, яка описує вплив МСБОДС, визначає тенденції розвитку БОДС та розкриває переваги підтримки на усіх рівнях наукових досліджень проблем функціонування БОДС.

Ми також впевнені, що неоціненне значення мають наукові дослідження, спрямовані на розв'язання проблем недостатньої ефективності систем БОДС, однак ми також переконані, що такі дослідження набудуть більшої ефективності лише після формування сучасної теорії бухгалтерського обліку в державному секторі.

1.2. Нормативно-правова регламентація БОДС: переваги міжнародної стандартизації та проблеми імплементації

Протягом останніх років, особливо після прийняття безповоротного рішення про вступ до ЄС та НАТО, в Україні активізувались дослідження, присвячені розв'язанню проблем управління державними фінансами. На цьому тлі варто зазначити, що дана проблема є наслідком неефективного

державного управління загалом, у т.ч. вона пов'язана з проблемами бухгалтерського обліку у державному секторі.

Певні спроби щодо їх розв'язання здійснені С. Зубілевич, Т. Канєвою, О. Канцуровим, Л. Кіндрацькою, С. Свірко, С. Левицькою, Л. Ловінською, Н. Хорунжак та іншими. Серед останніх публікацій варто виокремити дослідження:

- проблем реформування обліку державного сектору та визначення завдань з реформування з розподілом їх відповідно до компетенцій інституцій, залучених до процесу реформування [34];
- доцільності гармонічного поєднання впровадження МСБОДС із реформуванням системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств із погляду фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення [35];
- проблеми практичного запровадження методу нарахування доходів і витрат усіх суб'єктів державного сектору [36];
- взаємозв'язку між реформуванням системи управління публічними фінансами, напрямками модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі, фінансовими ресурсами та фінансовою безпекою суб'єктів господарювання [37];
- реалізації реформи управління державними фінансами у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів з метою висвітлення основних загроз у бюджетній системі, а також пошуку ефективних шляхів їх подолання [38];
- диспропорцій у реалізації реформи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі та інституційними, фінансовими й іншими можливостями її реалізації, а також застосування оптимізаційних моделей для оцінки облікової системи щодо досягнутого рівня реформування [39];
- сучасного стану системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, показників вартості впровадження IPSAS в різних країнах, особливостей формування деяких показників фінансової звітності

підприємств і організацій державного сектору, а також необхідності професійної перепідготовки облікових працівників і переходу до IPSAS в Україні [40];

- складу та структури фінансової звітності суб'єктів державного сектору [41; 42];
- класифікації рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом [43];
- проблемних аспектів облікової системи установ державного сектору економіки, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог [44];
- взаємозв'язку та місця бухгалтерського обліку в управлінні державними установами як суб'єктами державного сектору [45].

Варто зазначити, що окреслена проблематика також розглядалась й в окремих інших публікаціях [46-50].

У цілому позитивно оцінюючи результати досліджень, викладених у публікаціях [34-50], варто зазначити, що проблема трансформації системи управління державними фінансами як складової публічних фінансів, у т.ч. трансформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності СДС, залишається остаточно не розв'язаною, адже є незавершеним процес стандартизації БОДС.

Вибір євроінтеграційного шляху розвитку, зміцнення ринкових засад національної економіки спричинили потребу в реформуванні всіх її інституційних секторів, включаючи державний сектор, з урахуванням передового досвіду розвинутих країн світу в цій сфері [51, с. 76]. Програма економічних реформ Президента України визначила кроки влади, спрямовані на побудову сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, формування професійної й ефективної системи державного управління [52].

Специфіка діяльності держави як суб'єкта, який переймається та є відповідальним за соціально-економічний розвиток країни, зумовлена

особливим характером послуг, які вона надає суспільству. Відображення в бухгалтерському обліку та звітності суспільно значущих послуг (оборона, охорона здоров'я, освіта, правоохоронна діяльність, культура тощо), як видів операційної діяльності СДС має істотні особливості.

У бухгалтерському обліку акумулюється інформація про діяльність СДС, необхідна для прийняття управлінських рішень. Інформація про активи й зобов'язання, фінансові результати повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечене тільки за наявності відповідної методології бухгалтерського обліку та звітності, яка базується на певних принципах [51, с. 77]. Відповідно до найкращих світових практик такі принципи узагальнюються в міжнародних і національних стандартах бухгалтерського обліку.

Запровадження стандартів передбачає узгодження їхнього змісту з бюджетною класифікацією, розроблення й затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання бухгалтерської (фінансової) звітності.

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою для вдосконалення БОДС в сучасних умовах є запровадження МСБОДС, що розробляються Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

В умовах глобалізованого світу жодна національна економіка не може нормально розвиватися у відриві від міжнародної, процес запровадження єдиних МСБОДС (як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні) неможливо зупинити, тому Україна не може залишитися за його межами. В основу МСБОДС покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері УДФ. Такі стандарти наразі розглядаються як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики [51, с. 87].

Отже, стандартизація бухгалтерського обліку виступає однією з складових процесів економічної інтеграції, а отже і складовою процесу глобалізації. При цьому, головну позицію у цих процесах обіймає бюджетний облік.

Питання стандартизації бюджетного обліку в сучасній економічній літературі отримали прискіпливе вивчення після 2007 р. Основні наративи, проблеми та результати стандартизації БОДС описані в джерелах [53-58].

Розглядаючи ретроспективу стандартизації БОДС слід нагадати, що питання методології фінансового обліку в державному секторі перебувають у віданні Ради з МСБОДС Міжнародної федерації бухгалтерів (колишнього Комітету з питань державного сектору (надалі - КДС) Правління Міжнародної федерації бухгалтерів (надалі - МФБ)). Його створено у 1996 році з метою розгляду та координації запитів суб'єктів, які мають відношення до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Головним завданням КДС нині Ради з МСБОДС є розробка програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме [58; 59; 60]:

- розробка стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, а також сприяння їх добровільному прийняттю;
- розробка та координація програм, покликаних сприяти розвитку освіти та проведенню науково-дослідних робіт у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі;
- заохочення до обміну інформацією між організаціями – членами МФБ та іншими зацікавленими сторонами і спрощення цього процесу (результатом діяльності Ради з МСБОДС Міжнародної федерації бухгалтерів є МСБОДС, керівні положення, дослідження, тематичні документи) [61].

МСБОДС містять окремі вимоги щодо фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі з відповідними керівними положеннями у формі пояснювального та іншого матеріалу. Як загалом МСБО/МСФЗ, вони носять характер рекомендацій, а отже не мають переважної юридичної сили стосовно офіційно прийнятих НП(С)БОДС,

опублікованих органами державного управління, керівними органами в сфері бухгалтерського обліку або професійними бухгалтерськими організаціями.

При розробці МСБОДС Комітет бере до уваги і використовує положення та підходи, що оприлюднюються та публікуються: Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше відома як КМСБО) та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (раніше – КМПА) тією мірою, якою вони можуть застосовуватися у державному секторі; національними керівними органами в сфері бухгалтерського обліку та аудиту; професійними бухгалтерськими організаціями; іншими організаціями, що мають відношення до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі і зацікавлені в їх інформації. МСБОДС застосовуються усіма СДС, крім державних комерційних підприємств.

Отже, станом на 2023 р. РМСБОДС розробила 48 стандартів (МСБОДС - IPSAS) (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

МСБОДС та їх загальна характеристика

<i>Назва стандарту</i>	<i>Загальна характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» (IPSAS 1 «Presentation of Financial Statements»)	визначено загальні положення щодо подання фінансової звітності, рекомендації зі структури звітів і мінімальні вимоги до їх змісту при застосуванні в обліку методу нарахування
МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів» (IPSAS 2 «Cash Flow Statements»)	виписано вимогу розкривати інформацію про зміни грошових коштів і еквівалентів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності
МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві і зміни в обліковій політиці» (IPSAS 3 «Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies»)	визначено порядок обліку змін значень оцінки і облікової політики, а також виправлення фундаментальних помилок; надано визначення статей надзвичайних обставин; наведена вимога щодо розкриття інформації про окремі показники фінансової звітності

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів» (IPSAS 4 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates»)	викладено порядок визначення валютного курсу, що використовується при відображенні окремих господарських операцій і показників; наведено роз'яснення щодо визначення та відображення у фінансовій звітності фінансові наслідки змін валютних курсів
МСБОДС 5 «Витрати на позики» (IPSAS 5 «Borrowing Costs»)	встановлено порядок обліку витрат за позиками, які можливо відносити одразу на видатки або, відповідно до припустимого альтернативного порядку обліку, капіталізувати ті витрати, що пов'язані безпосередньо з придбанням, будівництвом чи виробництвом відповідного активу
МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» (IPSAS 6 «Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities»)	визначено порядок складання контролюючими суб'єктами зведеної фінансової звітності, у якій порядково здійснюється зведення показників усіх контрольованих суб'єктів; наведено докладний опис концепції контролю стосовно до державного сектору і рекомендації відносно порядку визначення реальної наявності такого контролю з метою складання фінансової звітності
МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» (IPSAS 7 «Accounting for Investments in Associates»)	встановлена вимога відображення всіх інвестицій в асоційовані компанії в зведеній фінансовій звітності, з використанням методу обліку за пайовою участю, за винятком тих випадків, коли інвестиції здійснюються винятково з метою їх перепродажу в найближчому майбутньому, при яких варто застосовувати метод обліку за собівартістю
МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» (IPSAS 8 «Financial Reporting of Interests in Joint Ventures»)	встановлена вимога застосовувати метод пропорційного зведення як основного порядку обліку такої спільної діяльності; водночас як припустимий альтернативний порядок обліку дозволено використовувати метод обліку за пайовою участю
МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» (IPSAS 9 «Revenue from Exchange Transactions»)	установлює порядок обліку доходів від операцій обміну і розглядається проблема його визнання
МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (IPSAS 10 «Financial Reporting in Hyperinflationary Economies»)	визначено вимоги до складання фінансової звітності в умовах гіперінфляції

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 11 «Будівельні контракти» (IPSAS 11 «Construction Contracts»)	висвітлено порядок обліку доходів і витрат, пов'язаних з договорами на будівництво
МСБОДС 12 «Запаси» (IPSAS 12 «Inventories»)	визначено порядок обліку запасів у рамках системи обліку за первісною вартістю придбання
МСБОДС 13 «Оренда» (IPSAS 13 «Leases»)	закріплено положення про наслідування орендодавцями і орендарями належної політики фінансової звітності
МСБОДС 14 «Події після дати звітності» (IPSAS 14 «Events after the Reporting Date»)	визначено випадки, у яких суб'єкт економічної діяльності повинен коригувати фінансову звітність відповідно до подій, що відбулися після звітної дати, а також щодо підлягаючої розкриттю інформації, що стосується подій що відбулися після звітної дати і які не коригуються
МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» (IPSAS 15 «Financial Instruments: Disclosure and Presentation»)	описано порядок класифікації фінансових інструментів; визначено інформацію, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності загального призначення
МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість» (IPSAS 16 «Investment Property»)	визначено вимоги до звітності про інвестовану власність і розкриття інформації щодо такої власності державою і державними установами
МСБОДС 17 «Основні засоби» (IPSAS 17 «Property, Plant and Equipment»)	визначено вимоги щодо первісної оцінки власності, підприємства й устаткування, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриття інформації про вищевказані активи
МСБОДС 18 «Звітність за сегментами» (IPSAS 18 «Segment Reporting»)	визначені вимоги до розкриття інформації щодо її окремих сегментів: сегменти, які застосовуються при складанні фінансової звітності для зовнішніх користувачів, повинні відповідати сегментам, що використані при підготовці внутрішньої звітності для керівників вищої ланки
МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (IPSAS 19 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»)	надано визначення понять «забезпечення», «умовні пасиви» і «умовні активи»; критерії для визнання і розкриття запасів; правила їх виміру; встановлює порядок визнання резервів і обтяжних контрактів, а також вимоги до розкриття інформації про вказані об'єкти

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» (IPSAS 20 «Related Party Disclosures»)	визначено обов'язок підприємства розкривати існуючі відносини з асоційованими об'єктами й інформацію про угоди між підприємством і асоційованими сторонами поза звичайними відносинами постачальника і клієнта/одержувача; наголошує на розкритті угод з провідними керівними працівниками, їх близькими і членами їхніх родин
МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують гроші кошти» (IPSAS 20 «Impairment of non-cash-generating assets»)	описано принцип, відповідно до якого установа має визначити: чи відбулося знецінення негеруючого готівкові гроші активу і чи слід визнавати збитки. Є ключовим у запобіганні обліку за надлишковою вартістю основних засобів довгострокового використання і деяких інших активи суспільного сектора
МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» (IPSAS 22 «Disclosure of Financial Information about the General Government Sector»)	встановлено вимоги до урядів, які розкривають інформацію про державний сектор; дозволяє урядам дезагрегувати свою консолідовану звітність за секторами у відповідності до встановленої статистичної звітності
МСБОДС 23 «Доходи від необмінних операцій (податки та трансфери)» (IPSAS 23 «Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)»)	регламентовано коло питань, що відносяться до фінансової звітності доходів від податків, у тому числі визнання та оцінку податків; розглядає інші необмінні джерела доходів організацій державного сектору – трансферти, у тому числі гранти від інших держав та міжнародних організацій, подарунки, благодійні внески тощо; встановлює вимоги до умов та обмежень у використанні трансфертних коштів, які мають бути відображені в фінансовій звітності.
МСБОДС 24 «Надання в фінансових звітах бюджетної інформації» (IPSAS 24 «Presentation of Budget Information in Financial Statements»)	розглянуто порядок, побудову та особливості подання бюджетної інформації в фінансовій звітності
МСБОДС 25 «Виплати працівникам» (IPSAS 25 «Employee Benefits»)	визначено порядок «короткострокової» винагороди працівників (заробітна плата, відрахування по соціальному страхуванню тощо), винагороду після припинення трудової діяльності (пенсію), «довгострокові» винагороди працівників, винагороду працівникам після їх звільнення

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» (IPSAS 26 «Impairment of Cash-Generating Assets»)	встановлено вимоги, у відповідності до яких установи та організації здійснюють оцінку втрати активами, що генерують готівкові грошові кошти, їх здібності приносити економічних вигоду в майбутньому і відображення цієї втрати в фінансовій звітності
МСБОДС 27 «Сільське господарство» (IPSAS 27 «Agriculture»)	визначено порядок обліку та розкриття інформації, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, питання, не охоплені в інших стандартах. Сільськогосподарська діяльність СДС пов'язана з управлінням біологічним перетворенням живих тварин чи рослин (біологічних активів) на продаж, або для розповсюдження на безоплатній основі, або за символічну плату, або для перетворення у сільськогосподарській продукції, або в додаткові біологічні активи
МСБОДС 28 «Фінансові інструменти: подання інформації» (IPSAS 28 «Financial Instruments: Presentation»)	доповнено МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» і має використовуватись в межах річних звітних періодів з 1 січня 2013 року; має застосовуватись комплексно з МСБОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
МСБОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (IPSAS 29 «Financial Instruments: Recognition and Measurement»)	доповнено МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» шляхом визначення принципів визнання та оцінки фінансових інструментів; має застосовуватись комплексно з МСБОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» (IPSAS 30 «Financial Instruments: Disclosures»)	доповнено МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» та встановлює вимоги до розкриття інформації про фінансові інструменти; має застосовуватись комплексно з МСБОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
МСБОДС 31 «Нематеріальні активи» (IPSAS 31 «Intangible Assets»)	визначено вимоги щодо первісної оцінки нематеріальних активів, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриття інформації про вищевказані активи

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 32 «Концесійні угоди на обслуговування: дарувальник» (IPSAS 32 «Service Concession Arrangements: Grantor»)	визначено вимоги до концесійних угод на надання послуг у постачальника концесії. Концесійні угоди дають можливість для урядів та інших організацій державного сектора для створення інфраструктури, необхідної для підтримки і вдосконалення найважливіших суспільних послуг. Застосування механізмів концесії на надання послуг продовжує зростати на тлі триваючої світової фінансово-економічної кризи. До сих пір організацій державного сектора не мали міжнародного керівництва про те, як повідомляти про такі операції
МСБОДС 33 «Перше застосування методу нарахування за МСБОДС» (IPSAS 32 «First-time Adoption of Accrual Basis»)	викладено рекомендації з процедур обліку при переході на метод нарахування та його застосування впродовж перших трьох років, зокрема щодо оцінки активів та зобов'язань
МСБОДС 34 «Окрема звітність» (IPSAS 34 «Separate Financial Statements»)	уточнено та деталізовано вимоги до індивідуальної фінансової звітності СДС, викладені в МСБОДС 6, зокрема фінансової звітності, представленої контролюючим суб'єктом, інвестором в асоційованих організаціях або учасником спільної діяльності в спільно контрольованій організації, облік інвестицій у який ведеться на основі прямої частки участі у чистих активах / капіталі, а не на основі представлених результатів та чистих активів об'єктів інвестицій
МСБОДС 35 «Консолідована звітність» (IPSAS 35 «Consolidated Financial Statements»)	змінено вимоги до МСБОДС 6 в частині фінансової звітності групи організацій, представленої в такий спосіб, якби вона була підготовлена однією організацією, а також ідентифікації інвестиційних одиниць, виміру інвестицій інвестиційним суб'єктом тощо
МСБОДС 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» (IPSAS 36 «Investments in Associates and Joint Ventures»)	пояснено застосування методу обліку за справедливою вартістю для обліку інвестицій в асоційовані компанії та спільні підприємства
МСБОДС 37 «Спільне підприємство» (IPSAS 37 «Joint Arrangements»)	встановлено вимоги щодо класифікації видів спільного підприємства в розрізі спільних операцій та спільних підприємств, їх обліку, а також активів і зобов'язань в межах спільного підприємства

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 38 «Розкриття інформації про участь у інших суб'єктах господарювання» (IPSAS 38 «Disclosure of Interests in other Entities»)	узагальнено інформацію, представлену в МСБОДС 6-8 та вводить нові вимоги щодо розкриття інформації, у тому числі щодо структурованих суб'єктів, які не є консолідованими та наділеними контрольними частками, придбаними з метою розпорядження
МСБОДС 39 «Виплати працівникам» (IPSAS 39 «Employee Benefits»)	наведено положення, що фактично замінюють положення МСБОДС 25 «Виплати працівникам»
МСБОДС 40 «Угоди щодо взаємовигідних дій між установами державного сектору» (IPSAS 40 «Public Sector Combinations»)	викладено перші міжнародні вимоги до БОДС в частині обліку операцій щодо об'єднання СДС або їх операцій, що відповідають потребам державного сектору, які класифікуються МСБОДС 40 як поглинання та злиття; рекомендовано до застосування методу «модифікованого об'єднання спільних ресурсів» або «методу злиття»
МСБОДС 41 «Фінансові інструменти» (IPSAS 41 «Financial Instrument»)	встановлено нові вимоги до класифікації, визнання та оцінки фінансових інструментів на заміну вимогам БОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; запроваджено застосування: єдиної моделі класифікації та оцінки фінансових активів з урахуванням характеристик грошових потоків активу та мети, для якої отримується актив; єдиної прогнозної моделі очікуваних кредитних втрат, що застосовується до всіх фінансових інструментів, що підлягають перевірці на знецінення; вдосконаленої моделі хеджування (що істотно розширює сферу управління), що встановлює міцний зв'язок між стратегіями управління ризиками економічного суб'єкту та розглядом інструментів, що зберігаються в стратегії управління ризиками
МСБОДС 42 «Соціальні виплати» (IPSAS 42 «Social Benefits»)	викладено рекомендації з обліку витрат на соціальні виплати (допомогу), які визначаються як грошові трансферти на користь конкретних осіб або домогосподарств задля пом'якшення дії соціальних ризиків; закріплено вимогу щодо визнання витрат та зобов'язань щодо соціальних виплат СДС, їх оцінки, подання такої інформації в фінансовій звітності
МСБОДС 43 «Оренда» (IPSAS 43 «Leases»)	запроваджено для орендарів модель права користування, яка замінює ризики та переваги, притаманні моделі права власності в МСФЗ 13 «Оренда»; для лізингодавців МСБОДС 43 значною мірою переносить ризики та переваги притаманні моделі власності в МСБОДС 13

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБОДС 44 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинені операції» (IPSAS 44 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»)	визначено облік необоротних активів, утримуваних для продажу, а також порядок представлення інформації про припинення діяльності; закріплено додаткові вимоги державного сектору, зокрема, розкриття справедливої вартості активів, утримуваних для продажу, які оцінюються за їх балансовою вартістю, коли балансова вартість суттєво нижча за їх справедливую вартість;
МСБОДС 45 «Основні засоби» (IPSAS 45 «Property, Plant, and Equipment»)	наведено положення, що фактично замінюють МСБОДС 17, у тому числі через додавання поточної експлуатаційної вартості як основи вимірювання в оновлену модель поточної вартості для активів у межах його сфери застосування, визначаючи характеристики об'єктів історичної спадщини та інфраструктурних активів, і додавання нових вказівок щодо того, як слід визнавати та оцінювати ці важливі типи активів державного сектору
МСБОДС 46 «Оцінка» (IPSAS 46 «Measurement»)	закріплено комплексні вказівки щодо оцінки будь-яких об'єктів бухгалтерського обліку, як старі, так і нові методи оцінки, зокрема: загальні вказівки щодо справедливої вартості та поточної операційної вартості, специфічну для державного сектору базу вимірювання поточної вартості
МСБОДС 47 «Дохід» (IPSAS 47 «Revenue»)	закріплено єдність обліку доходів в державному секторі, що включає дві моделі обліку, що базуються на наявності обов'язкової домовленості, а також порядок застосування принципів для обліку операцій з доходами державного сектору
МСБОДС 48 «Трансфертні витрати» (IPSAS 48 «Transfer Expenses»)	закріплено вказівки щодо бухгалтерського обліку витрат на трансферти, які становлять значну частину витрат багатьох СДС
МСБОДС «Складання фінансової звітності за касовим методом обліку» (Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting)	встановлено вимоги до складання і подання Звіту про рух грошових коштів і роз'яснень до облікової політики, в основі якої лежить касовий метод; наведено вимоги до порядку ідентифікації суб'єкта, що звітується, структури і змісту звіту про рух коштів

На доповнення до МСБОДС 1-18 РМСБОДС МФБ розроблено «Словник термінології» (Glossary of Defined Terms, IPSASs 1-18) [58-61].

Натепер МСБОДС (IPSAS) являють собою пакет регуляторних актів з бухгалтерського обліку в публічному секторі, що були сформовані Міжнародною радою зі стандартів бухгалтерського обліку в публічному секторі (IPSASB), незалежним органом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). На користь дієвості МСБОДС беззаперечно свідчить пряме застосування останніх такими потужними авторитетними організаціями, як:

- Секретаріат Співдружності націй;
- Рада Європи;
- ЄС;
- Європейська космічна агенція;
- Європейська організація з експлуатації метеорологічних супутників;
- ІНТЕРПОЛ;
- НАТО;
- ІТЕР;
- ОЕСР;
- ЮНЕСКО
- ЮНІСЕФ тощо.

Всі країни світу здійснюють імплементацію облікових підходів МСБОДС, а такі країни як США, Велика Британія, Австралія, Канада, Колумбія, Франція, Нова Зеландія повністю перейшли на застосування МСБОДС в публічному секторі.

Однією з основних проблем імплементації облікових підходів МСБОДС в Україні є певна стилістична традиція західного облікового світу, за якою сутність превалює над формою. Йдеться про викладення методологічних та методичних облікових підходів по мірі виникнення питань за об'єктом обліку. Вітчизняна ж традиція, переважним чином через складність юридичних процедур, передбачає викладення багатомірного бачення проблематики об'єкту обліку.

Також традиційним підходом в бухгалтерському обліку в секторі загальнодержавного управління виступає вкрай деталізоване викладення облікових положень задля забезпечення чіткості та однозначності дій бухгалтерів-«бюджетників», в той час як МСБОДС надають широке поле не тільки щодо варіантності облікових підходів, а й для власної ініціативи бухгалтера.

Міжнародні керівні положення щодо державного сектору містять поради щодо застосування в державному секторі практичних підходів у сфері фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту.

Міжнародні дослідження в державному секторі мають на меті надання рекомендацій з питань фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Вони ґрунтуються на вивченні найкращої світової практики та найбільш ефективних методів вирішення відповідних питань.

Тематичні документи призначені для формування інформації, яка стосується певних сегментів державного сектору, що також складають фінансову звітність, ведуть бухгалтерський облік та проводять аудит у державному секторі. Метою тематичних документів є надання нової інформації або свіжого погляду на проблеми державного сектору, як правило, вони є результатом науково-дослідної роботи, як то: вивчення літератури, дослідження за допомогою анкетного опитування, інтерв'ю, проведення експериментів, аналіз прикладів із практики.

Як свідчить практика, використання МСБОДС як базової основи дозволяє позбутися часткової обмеженості та агрегативності щодо фінансової звітності: наявність зазначених характерних ознак не дозволяє повною мірою оцінити фінансовий стан як держави в цілому, так і установ державного сектору зокрема [54; 55; 56].

У межах модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, яке було започатковано ще у 2007 р., Міністерством фінансів України було здійснено ряд заходів з удосконалення БОДС, зокрема, прийняті необхідні НП(С)БОДС, застосування яких

передбачено Бюджетним кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [63].

Зокрема ст. 43, 56, 58 Бюджетного кодексу України визначений порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

У Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [63] також були внесені певні зміни, зокрема: введено поняття «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі»; визначено, що Закон [63] поширюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (ст. 2, ч. 1).

Однак Закон [63] має, на нашу думку, й певні недоліки. Так, згідно ст. 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» та ст. 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» закону [63] поширюється лише на підприємства, відповідно він не поширюється на інші СДС.

Можливо дехто з даною тезою не погодиться, адже вважатиме, що закон [63] згідно статті 2 «Сфера дії Закону» «... поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), ...». Однак, на кого саме поширюється закон [63], - на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, вся сукупність яких визначена поняттям «підприємство», чи лише на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності?

Якщо законодавець вважає й бюджетні установи підприємствами, тоді слід звернути увагу на Господарський кодекс України [7], зокрема на ст. 62 та ст. 64.

Зокрема в ст. 62 зазначено, що:

1. Підприємство - самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами.

В ст. 64 зазначено, що:

1. Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо).
3. Підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

Отже, чи може зміст ст. 62 та 64 поширюватись на бюджетні установи? Відповідь зрозуміла, - ні. Саме тому вважаємо, що закон [63] з формально-правових ознак не регулює всіх питань, пов'язаних з БОДС.

Відповідно постає низка питань, - яку мету бухгалтерського обліку та фінансової звітності переслідують інші СДС, яких принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності вони мають дотримуватись та чому, нарешті, дані питання не визначені у профільному законі для суб'єктів державного сектору?

Наразі статтею 6 «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні», ч. 2 визначено, що: «На НП(С)БОДС не поширюється дія законодавства щодо здійснення державної регуляторної політики та регуляторної діяльності. Ця ж стаття 6, ч. 6 визначає, що: «Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї

компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» [63].

Крім наведених змін нормативно-правового характеру також затверджено: план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який враховує бюджетну класифікацію, містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, а також порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [62].

Діяльність з удосконалення нормативно-правового регламентування має активне продовження, адже у зв'язку з тим, що відбулися зміни МСБОДС та певні зміни у національному законодавстві, Міністерством фінансів України були внесені зміни до НП(С)БОДС [64]:

- 123 «Запаси», зміст якого уточнений відповідно до МСБОДС 12 «Запаси» у частині сфери застосування цього стандарту, вилучено норми щодо обміну запасів, внесені редакційні правки з урахуванням уточненого перекладу, здійснено доповнення окремими нормами щодо порядку розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності;
- 128 «Зобов'язання» у зв'язку із змінами МСБОДС (19 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», 1 «Подання фінансової звітності») та з урахуванням вимог бюджетного законодавства. Внесені зміни стосуються уточнення термінів, які застосовуються у стандарті, та норм щодо визнання поточних та довгострокових зобов'язань, уточнення визначень умовних зобов'язань та умовних активів,

- доповнення окремих норм щодо порядку розкриття інформації про умовні зобов'язання і умовні активи в примітках до фінансової звітності;
- 135 «Витрати», який доповнений відповідно до МСБОДС 5 «Витрати на позики», зокрема визначенням поняття «кваліфікаційний актив», та деталізовано, відповідно до МСБОДС 12 «Запаси», окремі норми щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг);
 - 136 «Біологічні активи», в якому уточнено та доповнено відповідно до МСБОДС 27 «Сільське господарство» терміни, змінено методологічні засади щодо оцінки та первісного визнання біологічних активів за справедливою вартістю, доповнено окремими нормами порядок розкриття інформації про біологічні активи в примітках до фінансової звітності.

Також у зв'язку з змінами до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» щодо уточнення визначень умовних зобов'язань та умовних активів та з урахуванням національного законодавства внесені зміни: у План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; у Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

З метою приведення у відповідність до вимог НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» порядку відображення у фінансовій звітності заборгованості за середньостроковими цінними паперами державного та місцевих бюджетів, а також нормативного врегулювання питання складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, які припинили свою діяльність протягом звітного періоду у зв'язку зі зміною бюджету, з якого здійснювалися видатки на їх утримання, внесені відповідні зміни до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі.

Відповідно до змін НП(С)БОДС та у зв'язку із впровадженням Кодифікатора адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад (КАТОТТГ) розроблено наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2021р., № 654 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського

обліку та фінансової звітності в державному секторі», яким у формах фінансової звітності передбачена заміна назви кодифікатора та уточнені окремі розділи Приміток до фінансової звітності (форма 5-дс).

Наразі в державному секторі України впроваджено 20 НП(С)БОДС, зміст яких має певну кореляцію з МСБОДС (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Таблиця відповідності НП(С)БОДС та МСБОДС

<i>НП(С)БОДС</i>		<i>МСБОДС</i>	
<i>№</i>	<i>назва</i>	<i>№</i>	<i>назва</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Бухгалтерський облік			
121	«Основні засоби»	17	«Основні засоби»
122	«Нематеріальні активи»	31	«Нематеріальні активи»
123	«Запаси»	12	«Запаси»
124	«Доходи»	9	«Дохід від операцій обміну»
		23	«Дохід від необмінних операцій (податки та трансфери)»
125	«Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	3	«Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
126	«Оренда»	13	«Оренда»
127	«Зменшення корисності активів»	21	«Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»
		26	«Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
128	«Зобов'язання»	19	«Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
129	«Інвестиційна нерухомість»	16	«Інвестиційна нерухомість»
130	«Вплив змін валютних курсів»	4	«Вплив змін валютних курсів»
131	«Будівельні контракти»	11	«Будівельні контракти»
132	«Виплати працівникам»	39	«Виплати працівникам»
133	«Фінансові інвестиції»	36	«Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»
		37	«Спільні угоди»
134	«Фінансові інструменти»	28	«Фінансові інструменти: подання інформації»
		29	«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
		30	«Фінансові інструменти: розкриття інформації»

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
135	«Витрати»	5	«Витрати на позику»
136	«Біологічні активи»	27	«Сільське господарство»
Фінансова звітність			
101	«Подання фінансової звітності»	1	«Подання фінансових звітів»
		2	«Звіт про рух грошових коштів»
		14	«Події після дати звітності»
		20	«Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
		24	«Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
102	«Консолідована фінансова звітність»	22	«Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
		34	«Окрема фінансова звітність»
		35	«Консолідована фінансова звітність»
103	«Фінансова звітність за сегментами»	18	«Звітність за сегментами»
105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

Як свідчать дані таблиці 1.2, в Україні прийнято 20 НП(С)БОДС, які не є офіційним перекладом IPSAS та мають доволі скорочену їх версію, до того ще й застарілу. Відсутність офіційного перекладу IPSAS стає на заваді ефективному впровадженню бухгалтерського обліку у державному (громадському) секторі України [40]. Значна кількість змін у IPSAS відбулася у 2016-2017 рр., що пов'язане з прийняттям стандартів 38 та 40. Даний факт не знайшов відображення у вітчизняному законодавстві [40].

Порівняльний аналіз змістовних положень зіставлених НП(С)БОДС та МСБОДС (табл. 1.2) вказує, що НП(С)БОДС не є аналогом відповідних МСБОДС, оскільки останні виступають їх прототипом.

Слід також звернути у вагу на те, що набуття чинності й інших МСБОДС (МСБОДС 32 «Концесійний договір на обслуговування: Дарувальник»; МСБОДС 33 «Перше застосування методу нарахування за МСБОДС»; МСБОДС 38 «Інформація про участь в капіталі інших підрозділів»; МСБОДС 40 «Угоди щодо взаємовигідних дій між організаціями державного сектору»

тощо) спонукатиме Міністерство фінансів України до відповідної реакції, - розробки нових НП(С)БОДС, або, в разі доцільності, уточнення існуючих.

Наразі, з метою дотримання принципів повного висвітлення, послідовності, та обачності формування фінансової звітності, необхідне повне впровадження IPSAS у вітчизняному державному секторі. Такий шлях вже обрали 55% країн світу, а до 2020 р. цей показник планувався на рівні 77%. Наведені показники свідчать про тривалий період стандартизації БОДС.

Слід звернути увагу на те, що згідно аналізу Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р. ще залишається низка заходів, до виконання яких слід поставитися з аналогічною відповідальністю, адже наслідки їх виконання безумовно впливатимуть на підсумкову оцінку результатів модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України. Серед таких заходів:

- удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності:
 - забезпечення перекладу на українську мову МСБОДС з метою імплементації їх положень в НП(С)БОДС;
 - розроблення НП(С)БОДС на основі МСБОДС;
 - розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку зі змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;
 - розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС (підлягає виконанню до 2025 р.);
- підвищення рівня прозорості та якості фінансової звітності: забезпечення оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності (підлягає виконанню постійно, починаючи з II кварталу 2019 р.);
- забезпечення здійснення внутрішнього контролю за веденням бухгалтерського обліку та складенням фінансової звітності (має виконуватися до 2025 р.);

- створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору:
 - створення комплексної системи захисту інформації програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з підтверженою відповідністю (термін виконання IV квартал 2020 р.);
 - забезпечення доопрацювання програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та промислова експлуатація в головних розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (термін виконання I квартал 2021 р.);
 - запровадження програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (термін виконання I квартал 2022 р.);
 - забезпечення супроводження інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі (має бути виконано в IV кварталі 2025 р.).

Означені завдання мають виконуватися завдяки реалізації заходів, серед яких:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності СДС на основі стандартизації;
- розроблення: нових НП(С)БОДС на основі МСБОДС; змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві; методичних рекомендацій до НП(С)БОДС.

Зазначений перелік заходів складатиме перспективи подальших наукових досліджень.

1.3. Оцінка рівня відповідності бухгалтерського обліку бюджетних установ сучасним запитам управління державними фінансами

Історія розвитку обліку доводить, що кожен новий етап відповідним чином пов'язаний з трансформаційними змінами, які відбуваються в системі управління і які накладають відбиток на мету, завдання, принципи та функції обліку. За таких обставин слід урахувувати не тільки суто облікові чи економічні критерії, а й політичні та соціальні [14, с. 18].

Дослідження генезису бухгалтерського обліку в бюджетних установах дозволив встановити, що БОДС пройшов тривалий шлях складної трансформації. За отриманих результатів нами були сформовані критерії класифікації та етапи його розвитку, а саме:

- вплив становлення функцій держави на формування обліку (військово-господарський та владно-військовий етапи);
- відношення до системи державного обліку (етап однорідної цілісної системи обліку; етап виокремлення рахівництва суб'єктів за первинними функціями; етап розмежування обліку виконання бюджету та обліку виконання кошторису);
- функціональний склад обліку (контрольно-захисний, контрольно-інформаційний етапи та етап доповнення складу функцій);
- характер облікових записів (проста система фіксації; проста система запису; поєднання простої та подвійної системи; перехід на подвійну систему);
- рівень розвитку облікових носіїв (етапи первинних документів, доповнення складу облікових носіїв регістрами аналітичного та синтетичного обліку, застосування комбінованих реєстрів);
- форма регламентації облікового процесу (етапи ведення рахівництва без обмежень, ведення рахівництва за рекомендованими методиками та принципами з чіткою регламентацією);

- організаційна форма обліку (етапи чіткої централізації, часткової децентралізації та централізації, поєднання централізації й децентралізації обліку);
- методологія обліку (інвентарний, грошово-натуральний, камеральний, уніграфічний та диграфічний облік);
- рівень уніфікації методології облікового процесу (етапи відсутності методологічної єдності та переходу до загальної уніфікації) [14, с. 18-19].

Означена класифікація та виділення відповідних етапів розвитку БОДС базуються на детальному вивченні та аналізі науково-історичних літературних джерел [14, с. 18], використанні архівних матеріалів, облікової документації різних періодів, а також широкому застосуванні таких методів наукового дослідження, як порівняння, групування та узагальнення. В основу проведеного розмежування покладено характерні особливості обліку, притаманні кожному з виділених етапів. Основою продовження дослідження історії обліку в бюджетних установах і розмежування розвитку його етапів є встановлення інших залежностей.

Зокрема, наукове дослідження етапів розвитку БОДС дозволило виявити певні системні логіко-функціональні взаємозв'язки й залежності його методології від різних чинників і на цій основі здійснювати його подальше удосконалення. На цій підставі зроблено висновок, що значний вплив на розвиток системи обліку мають управлінські запити, які змінюються залежно від структури та мети управління. Процес його цільової та структурної зміни можна позиціонувати як системну трансформацію управління, яка є фактором, який має прямий (лінійний) вплив на подальший розвиток методології обліку. Тому доцільно розмежовувати етапи його розвитку відповідно до послідовності зміни управлінських запитів (залежно від зміни управлінських запитів і мети) і відповідного їм формування нових облікових характеристик.

Викладені міркування за означеним дослідницьким напрямком, як і будь-які наукові дослідження, є дискусійними, однак, як зазначила Н. Хорунжак,

вони мають певну значимість « ... з точки зору історичного підґрунтя й ролі в процесі пізнання розвитку обліку як професійної діяльності та науки» [17, с. 42].

Отже, розглядаючи питання щодо відповідності БОДС сучасним запитам управління, слід погодитись з Н. Хорунжак, на думку якої аналіз характеристик обліку, які відповідають управлінським революціям та системній трансформації управління, з великою вірогідністю дозволяють стверджувати, що між цими двома суспільними явищами існує тісний взаємозв'язок та залежність. Зміст обліку визначається потребою системи управління в інформації про стан його об'єктів для цілей управління [17, с. 94].

Оцінка рівня відповідності БОДС сучасним запитам управління державними фінансами безпосередньо залежить від генезису трансформації державного управління та трансформації економіки незалежної України.

Тридцятирічний досвід України у розбудові ринкової економіки виявив позитивні, негативні та проблемні результати. Позитивним, на думку авторів публікації [37] є те, що за допомогою окремих виважених управлінських дій органів державної влади у всіх галузях соціально-економічного розвитку суспільству вдалося вийти з глибокої економічної кризи, знайти власний шлях адаптації до ринкових засад господарювання. Негативним є те, що за наявності найбільших в Європі запасів природних корисних копалин, найкращих земельних ресурсів, найсприятливіших для розвитку аграрного сектору природних чинників в умовах корумпованості і безвідповідальності управлінського апарату, державної та судової влади, відмови від прийняття корисних для суспільства управлінських рішень на основі об'єктивних економічних законів та закономірностей розвитку суспільства і переважно суб'єктивного чинника в управлінні, Україна посідає останнє місце в Європі щодо величини виробленого ВВП на душу населення [37].

На нашу думку, знаходження економіки України у стані трансформації без чітко визначеної стратегії та тактики соціально-економічного розвитку робить державу інерційним об'єктом глобалізації.

Неоднозначні наслідки проведених реформ, які прямо або опосередковано стосуються національної економіки, є причинами нових спроб переосмислити концептуальні основи перетворень, вироблення ефективного їх курсу на перспективу. «Оцінюючи вже досягнуті результати, а також ті, що декларуються до одержання у середньостроковій перспективі, слід констатувати, що надії на скорочення розриву між Україною та країнами ЄС в результаті реформ поки не формують достатньої впевненості ні в соціально-економічному, ні в технологічному відношенні» [65, с. 13].

Часткове збереження тенденцій примітивізації виробництва і деінтелектуалізації праці позбавляє Україну перспективи перетворення в передову економічну державу, яка забезпечує достатньо високі споживчі стандарти для свого населення. Таке перетворення передбачає розвиток, який поєднується зі зменшенням навантаження на природне середовище, з розширенням масштабів економіки, на провідні ролі в якій претендують людський капітал і інформаційні технології. Непідготовленість до такого роду розвитку соціально-економічної системи, сформованої протягом останніх 15-и років є одним з головних факторів потенційної неуспішності реформ.

Одне з найпринциповіших питань реформування економіки – це питання про рушійні сили перетворень. Оскільки громадянське суспільство в Україні все ще формується, і цей процес достатньо тривалий, говорити про його провідну роль поки що не доводиться. В силу історичних обставин в Україні сформувалися два провідні агенти модернізації. Це держава, яка продовжує ініціювати заходи з реформування національної економіки, та великий бізнес, який виник в процесі цих реформ [65, с. 12-13].

В частині використання природних ресурсів, які згадувались авторами статті [37], а також в частині розподілу природної ренти є також деструктивні наслідки. Існуюча недосконалість системи державного управління, що обумовлена поетапністю трансформації всієї системи економічних відносин призвела до гіпертрофованого розвитку та становлення штучних монополій, які використовують монопольний статус для максимізації власних доходів, у

т.ч. для перерозподілу на свою користь природної ренти, адже маючи обороти у десятки мільярдів вони сплачують символічні рентні платежі та не проводять належних заходів з забезпечення комплексної раціоналізації використання природних ресурсів.

Таким чином, однією із основних теоретичних проблем, розв'язання якої залишається актуальним і має виключно практичне значення для будь-якої господарської системи, є економічно обґрунтоване виділення рентної складової із доходу, що утворюється внаслідок використання ресурсу, що її генерує з наступним вилученням належної державі частки ренти та її перерозподілом у системі бюджетно-податкового регулювання.

Друга проблема, що є похідною від першої, полягає у забезпеченні оптимальної для суспільства пропорції розподілу та перерозподілу рентних платежів. Її розв'язання знаходиться в площині забезпечення раціонального розподілу ренти між власниками природних ресурсів та їх користувачами, який водночас створював би стимули для здійснення певної економічної діяльності та забезпечував справедливий перерозподіл ренти в межах економічної системи. Ці завдання, розв'язання яких спрямовано, зрештою, на забезпечення трансформації природної ренти в інвестиційні ресурси держави та її поступове перетворення на потужний чинник еколого-економічного зростання, можуть бути реалізовані в системі бюджетно-податкового регулювання.

Отже, на нашу думку, існують достатні підстави стверджувати, що національну економіку України зарано ідентифікувати як ринкову, адже: «В період переходу до ринкової економіки державна регламентація господарської діяльності мала б сприяти становленню саморегулюючих факторів, притаманних їй, створенню законодавчого середовища для ринкового суспільства. Проте по відношенню до вітчизняної економіки початку 90-х років ХХ століття цього не відбулося» [66, с. 37]. Дане твердження ґрунтується на тому, що й до сьогодні в національній економіці України ринок як інститут не виконує спонукальну, регулятивну, контрольну, санаційну функції.

Одночасно з цим в національній економіці спостерігаються дисфункціональні прояви ринку, серед яких: функція провокування та здійснення банкрутства, антисоціальна, антиекологічна та платіжнозвужувальна функції. Описаний стан надає певних підстав для ідентифікації національної економіки як «фіаско ринку», термін, введений американськими економістами Е. Доланом і Д. Ліндсеєм [67, с. 251].

Отже, за описаних ознак національної економіки господарська діяльність окремих суб'єктів господарювання знаходиться під постійної загрозою призупинення. Така загроза формується дефункціональністю вітчизняної моделі економіки, яка у свою чергу формує цілу низку об'єктивно суттєвих та суб'єктивно другорядних факторів, що надають достатніх підстав для визнання господарської діяльності ризикованою, адже у своїй переважній більшості управлінські рішення приймаються в умовах невизначеності [66, с. 38]. Стан бізнес-середовища можна визнати таким, що негативно впливає на економічну поведінку окремих суб'єктів-акторів соціально-економічних відносин.

Неминучі витрати формування ринку праці призвели до виникнення псевдоринкової економічної поведінки, яка базується на принципі «максимум доходу за мінімуму трудових затрат». Проявами такої поведінки є корупція та економічні злочини. Одним з офіційних індикаторів делінквентної поведінки суб'єктів-акторів соціально-економічних відносин є показники виявлених порушень органами державного фінансового контролю [68].

Отже, перманентні зміни підходів до управління економікою України без чітко означеної стратегії державного розвитку протягом усього періоду незалежності України зробили неминучою не лише радикальну трансформацію системи управління державними фінансами, та БОДС, а також й одного з найважливіших елементів системи державного управління, - державного фінансового контролю.

Такі зміни обумовлені низкою незадовільних якісних та кількісних параметрів управління державними фінансами, державним майном та

грошовими коштами. Наразі йдеться про низьку ефективність, епізодичність, недостатню системність, фрагментарне охоплення фінансових, у т.ч. бюджетних та податкових відносин суб'єктів національної економіки. За оцінками окремих експертів біля 50% економіки України продовжує знаходитись «в тіні», обсяги фінансових порушень мають тенденцію до збільшення. Створення спеціалізованих антикорупційних органів жодним чином не вплинуло на зниження рівня корупції в Україні [69].

На наше переконання існуючий до війни, а також «сучасний стан парламентаризму, вибіркковість та фрагментарність парламентського контролю, а також незавершеність процесу трансформації ДФК не дозволяють у повному обсязі контролювати законність, доцільність та ефективність розподілу і витрачання публічних фінансів, використання державного майна та фінансових ресурсів, та як наслідок, оперувати достовірною інформацією про соціально-економічний стан країни для розробки довгострокової та середньострокової стратегії її розвитку» [70, с. 40].

Означені проблеми державного управління обумовили інституціональну розбалансованість ДФК. Стан фінансово-бюджетної дисципліни після 2019 р. істотно погіршився, проте він ніколи й не був на задовільному рівні (рис. 1.3).

Цікавими є статистичні дані про результати діяльності Рахункової палати України (надалі – РП) та Державної аудиторської служби України (надалі – ДАС) за 2019-2021 рр. (рис. 1.3), адже лише за означений період було виявлено порушень на 321,318 млрд грн, що складає 88,37% від обсягу порушень, виявлених органами державного фінансового контролю України за період 2006-2018 роки. Це відбувається на тлі того, що кількість підприємств, організацій та установ, діяльність яких підлягає перевірці, з року в рік стрімкими темпами зменшується (у 1997р. – 80075, а у 2013р. – 6040, у 2018р. - 1546).

Слід звернути увагу на те, що суттєві зміни обсягів порушень виявлені у роки, коли відбувалась зміна влади (вибори Президента України (2010 р., 2019 р.), за виключенням 2014 р. та подальшого введення мораторію. Показники

фінансових порушень, виявлених у 2010 р. та 2020 р. можуть свідчити про залежність ДФК від зміни влади в країні та її подальший вплив на нього [70, с. 40].

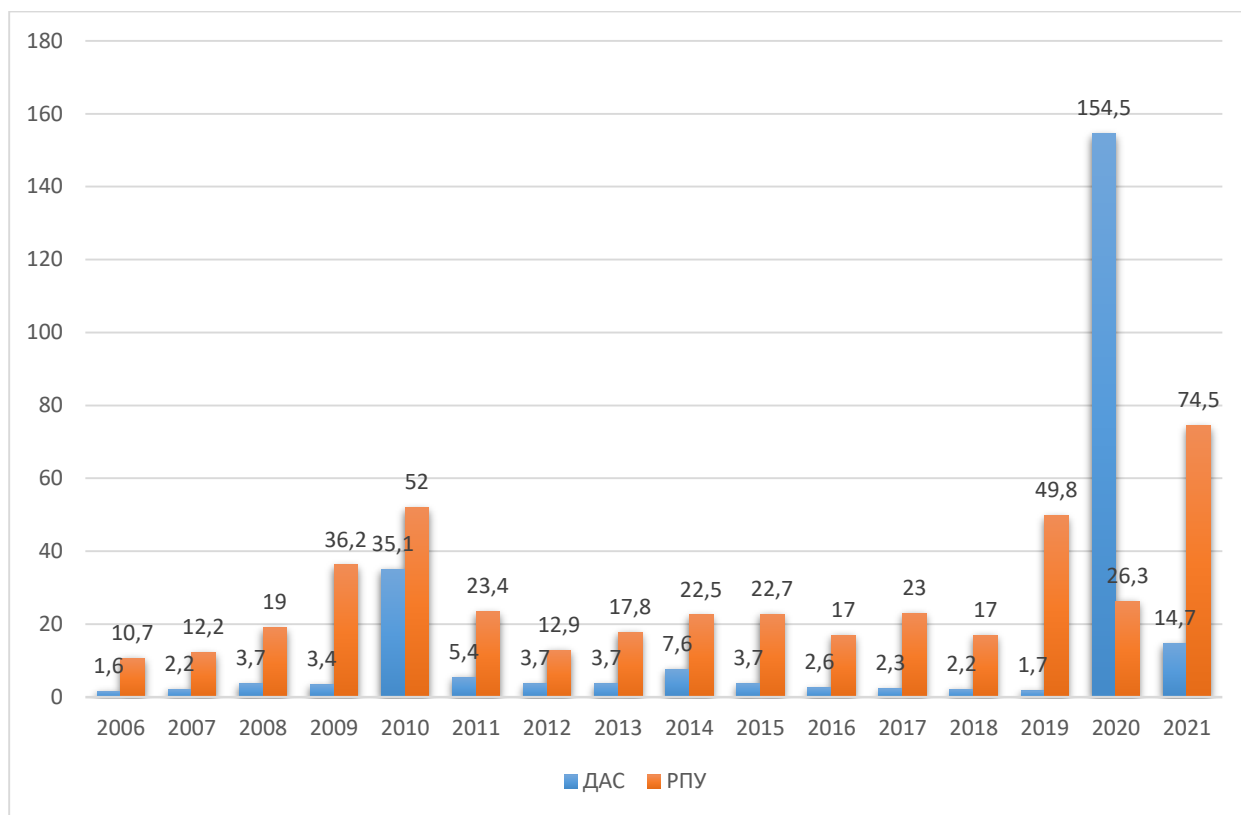


Рис. 1.3. Обсяги виявлених порушень Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України у 2006-2021 рр., млрд грн*

Джерело: [70, с. 40]

Варто звернути увагу й на той факт, що показники обсягів порушень у вартісному виразі, виявлених ДАС та РП у 2006-2015 роках (рис. 1.3) дозволяють висловити окремі припущення щодо певних тенденцій ставлення державної влади до ДФК.

Зокрема, зростання обсягів виявлених порушень до 2010 р. (рис. 1.3) може свідчити або про зростання та безкомпромісність функціонування системи ДФК, або про вкрай непрофесійне управління державними ресурсами (у 2010 році виявлено РП порушень на 52 млрд. грн., ДАС на 35,1 млрд. грн.). Тенденція зміни показників виявлених порушень після 2010 р. може свідчити про існування політичного тиску на діяльність органів ДФК, що, на нашу

думку, могло обумовити вибірковість заходів контролю та реакції на їх результати, наслідком чого стало суттєве зниження обсягу встановлених порушень.

Так, у 2018 році РП виявила порушень на 17 млрд грн, а ДАС на 2,250 млрд грн. Для фахівців зрозуміло, що суттєве зниження показників встановлених порушень не є наслідком зростання рівня відповідальності за управління коштами платників податків та свідомого коригування економічних інтересів вищого менеджменту СДС на користь громадян України.

Наразі з року в рік продовжують виявлятися масові факти розкрадання бюджетних коштів, інших порушень фінансового та майнового характеру (рис. 1.4).

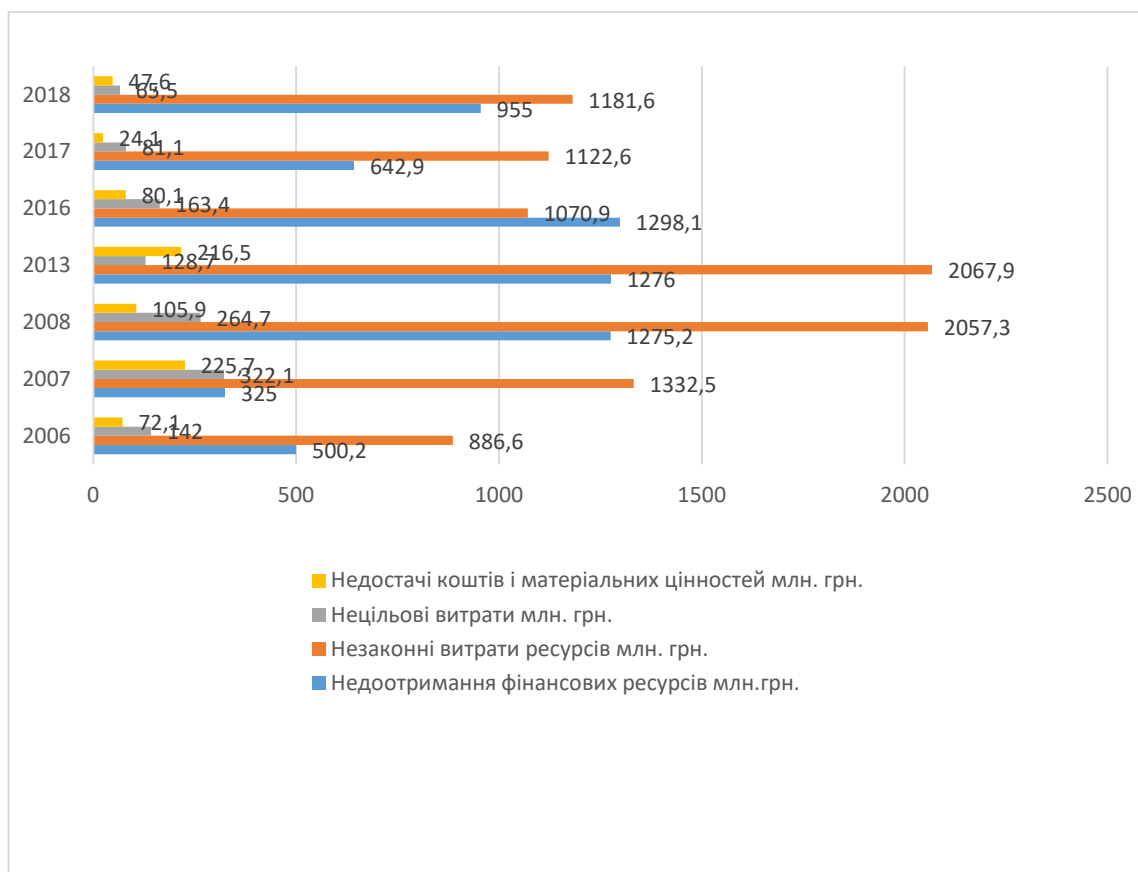


Рис. 1.4. Динаміка фінансових порушень, виявлених Державною аудиторською службою України у 2006-2018 рр., млн грн*

Джерело: [69, с. 19]

Викладені вище міркування здійснені на тлі усвідомлення факту про певну невідповідність економічних інтересів окремих осіб, наділених

державною владою, та переважної більшості громадян України, які обрали проєвропейський вибір розвитку країни. Зокрема, обсяги фінансових порушень, встановлених РП у 2016-2018 рр., свідчать про відтермінування позитивних змін в управлінні державними ресурсами (рис. 1.5).

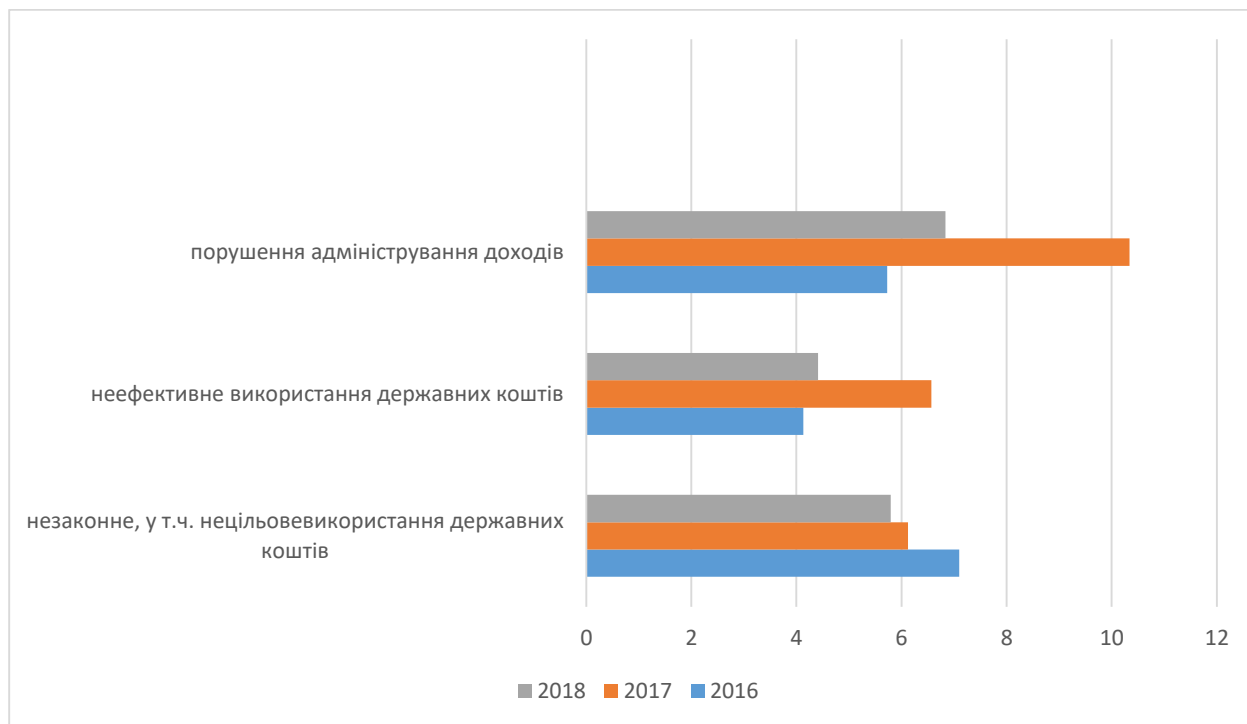


Рис. 1.5. Види порушень, встановлених Рахунковою палатою України у 2016-2018 рр., млрд грн*

Джерело: [69, с. 21]

Характеризуючи якість управління державними ресурсами, слід зважати на те, що з року в рік найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються: порушення вимог бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість; зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг; витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти; незаконна передача державного та комунального майна

суб'єктам недержавної форми власності; незастосування обов'язкових процедур державних закупівель; заниження вартості активів внаслідок не проведення індексацій, а також в результаті не оприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Наразі, для усвідомлення необхідності посилення контролю за процесами управління державними коштами набувають значення відносних показників, наведених на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Окремі відносні показники причин порушень, встановлених Рахунковою палатою України у 2016-2017 роках, %

Джерело: [69, с. 21]

Усвідомлення того, що на сьогодні не відбувається покращання бюджетної дисципліни, не спостерігається посилення відповідального ставлення до управління державними ресурсами, на нашу думку, мабуть вплинуло на те, що РП відмовилася подавати структуровані дані про причини виникнення порушень, виявлених у 2018 р. [69].

Виходячи з динаміки кількості проведених заходів контролю органами ДФК можна стверджувати, що функціонування як системи державного управління, так і системи ДФК знаходиться на незадовільному рівні, про що

також свідчить ряд макроекономічних показників стану національної економіки, зокрема скорочення виробництва, дефіцит державного бюджету, зростання державного боргу тощо.

Одним з факторів незадовільної оцінки громадянським суспільством діяльності органів ДФК є низький рівень відшкодування завданих збитків, що у свою чергу призводить до невиконання фінансовим контролем превентивної функції. Так, кількість перевірених ДАС підприємств, установ і організацій зменшилася з 80075 одиниць у 1997 р. до 1546 одиниць у 2018 р., однак це не привело до зниження кількості та вартісної оцінки порушень. Так, у 1997 р. у середньому на одне перевірене підприємство (установу, організацію) приходилося порушень на суму 18038 грн., а у 2009 р. такий показник дорівнював 210526 грн., що у 11,7 рази більше за показник 1997 р.. Середній рівень відшкодування за 1997-2009 рр. склав 42,7%. В абсолютному вимірі обсяг відшкодування за 11 років склав 8787,6 млн. грн., або 42,45%. Відповідно 11911,8 млн. грн. залишилися не відшкодованими [71, с. 497].

Окреслена негативна тенденція спостерігалась й протягом останнього часу. Так, згідно статистичних звітів ДАС за 2016-2018 рр. [72; 73; 74] середній відсоток відшкодування та поновлення витрат, проведених з порушенням законодавства склав 24,2%.

В цілому, оцінюючи якість матеріалів контрольних заходів, проведених ДАС, варто зазначити, що за 2016-2018 рр. середній відсоток усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових матеріальних ресурсів, з урахування порушень, що виявлені у попередніх роках, склав 33,5%. Варто звернути увагу й на той факт, що у 2018 р. ДАС було перевірено 1546 підприємств, установ і організацій, що склало 1,93% від аналогічного показника 1997 р.

Окреслена ситуація щодо рівня відшкодування завданих державі збитків надає підстав висловити припущення, що система правоохоронних органів не сприяє захисту інтересів держави, адже якість матеріалів про встановлені фінансові правопорушення, що формуються на досудовому етапі та

передаються до суду, є настільки низькою, що фактично відсутня можливість ухвалювати вмотивовані судові рішення на користь держави про відшкодування державі завданих збитків.

Варто звернути увагу й на те, що не сприяє усуненню та унеможливленню появи фінансових порушень у майбутньому неналежна реакція керівників органів державної влади на управлінські рішення керівників відомчих підприємств та установ, у господарській діяльності яких були виявлені фінансові правопорушення [69].

Всі означені недоліки, встановлені за результатами контрольних заходів, проведених органами державного фінансового контролю до 2022 року, мають місце й після 24 лютого 2022 року.²

Отже, проведений огляд досвіду побудови національної економіки та окремих наслідків державного управління дозволяє погодитись з твердженням, що системі УДФ притаманна неузгодженість, незбалансованість функцій, повноважень, практичних дій органів державної влади, державного управління і місцевого самоврядування, їхніх підрозділів у керуванні ланками державної фінансової системи [37].

Наразі для створення належних умов для ефективного управління державними фінансами необхідно завершити адміністративну, судову, політичну, бюджетну, податкову, медичну, освітню реформи, адже за жодним з зазначених напрямків, або зон відповідальності державної влади бажаних для громадянського суспільства, а також країн-партнерів результатів не досягнуто.

Загалом наведений перелік реформ (далеко не повний) так чи інакше стосується діяльності багаточисельних СДС, починаючи від органів державної влади, закінчуючи установами охорони здоров'я, освіти, соціального

² Річні звіти Рахункової палати України.URL: <http://rp.gov.ua/Activity/Reports/> ; Статистичні звіти Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53>

забезпечення тощо, основним джерелом фінансування яких є державні фінанси [33].

Обґрунтоване обставинами прагнення України інтегруватися до ЄС вимагає концентрації зусиль суспільства на реформуванні економічної системи держави, включаючи модернізацію системи УДФ.

Повномасштабна військова агресія РФ у 2022 р. стала основною причиною істотного сповільнення економічної активності та зниження обсягів ВВП майже на третину від рівня попереднього року. Перспектива побудови ефективної національної економіки в умовах воєнного стану потребує здійснення системної, радикальної реформи управління публічними фінансами як структурної складової системи державного управління загалом. Сучасний рівень такого управління під час воєнного стану, як і у довоєнний період, характеризувався неузгодженістю і незбалансованістю дій між окремими структурними складовими управлінського апарату [37].

Збройна агресія РФ відносно незалежної України, а також відповідні санкції провідних демократичних країн світу щодо країни-агресора з великою ймовірністю прискорять ймовірну рецесію світової економіки, яка за позитивним сценарієм може тривати біля трьох років після закінчення війни.

Процес прискореного відновлення та подальшого соціально-економічного зростання економік країн, які поряд з Україною потерпають від економічних наслідків супротиву агресору, має враховувати необхідність надання фінансової допомоги Україні.

Переважаюча більшість країн світу своїм голосуванням в ООН переконливо доводить, що в той чи інший спосіб підтримує Україну в її визвольній боротьбі проти РФ. Ціла низка урядів країн, серед яких країни G7, країни ЄС, інші демократичні країни світу надають Україні військову та фінансову допомогу. Так, у 2023 р. США та ЄС пообіцяли Україні понад \$29 млрд, хоча для фінансування ключових видатків бюджету країні потрібно ще додатково \$10 млрд.

Як і в 2022 р., макрофінансова допомога надається як позика, тому її надходження продовжить збільшувати зовнішній борг України, який минулого року вже зріс на 33%. В гривневому еквіваленті зовнішній борг збільшився на 1 трлн грн, увесь державний борг – на 1,4 трлн грн. За оцінками МВФ, обсяги фінансової допомоги, яка знадобиться Україні у 2023 р., коливаються від \$39,5 млрд до \$57 млрд, що у свою чергу також обумовить зростання зовнішнього боргу [75].

За оцінками МВФ, у разі завершення війни з РФ до середини 2024 р. потреби України у зовнішньому фінансуванні становитимуть \$115 млрд, а якщо бойові дії триватимуть до кінця 2025 р., - \$140 млрд [76].

Наразі, станом на 17 травня 2023 р., серед найбільших донорів Державного бюджету України: ЄС (6501 млн дол. США); США (4750 млн дол. США); МВФ (2706 млн дол. США); Канада (1757 млн дол. США); Світовий банк (505 млн дол. США); Велика Британія (498 млн дол. США), (рис. 1.7).

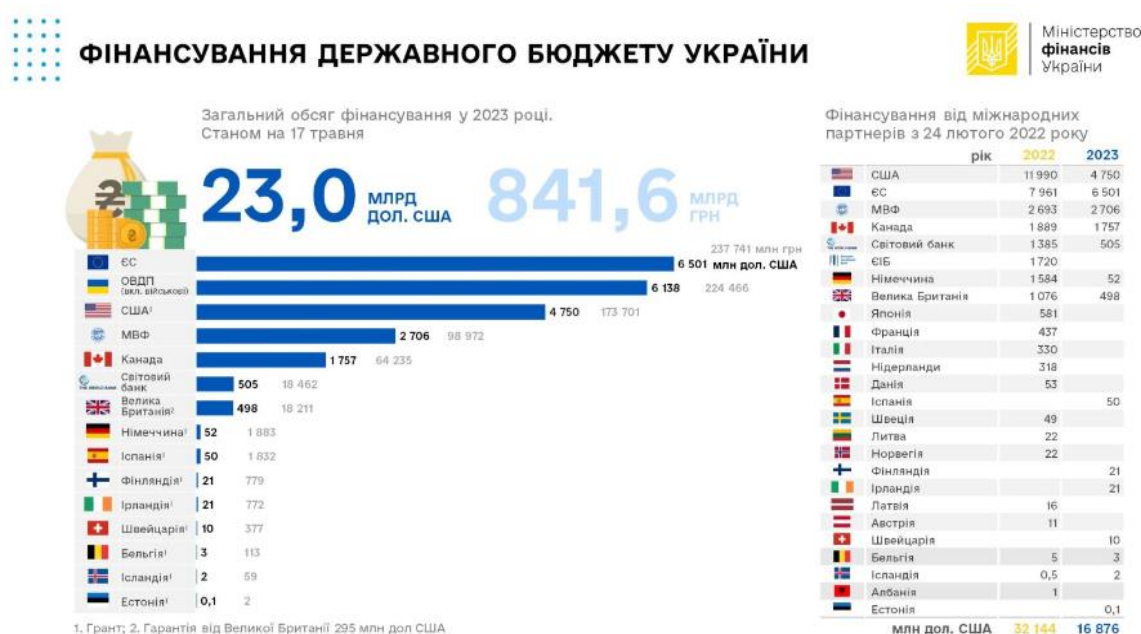


Рис. 1.7. Фінансування Державного бюджету України станом на 17 травня 2023 р.

Джерело: [77]

Переважна частка наданої фінансової допомоги буде використана для посилення обороноздатності, а також для зміцнення фінансової системи України, забезпечення подальшого належного фінансування соціально-гуманітарних напрямків.

Враховуючи зростаючі запити на зовнішнє фінансування слід зважати на те, що умови фінансування від МВФ є найменш вигідними у порівнянні з коштами, отриманими від США (гранти) та ЄС (пільгові кредити, повернення яких може відбуватися впродовж десятиліть). Однак слід зважати на те, що зовнішня фінансова допомога може бути сповільнена та скорочена у разі її неефективного використання.

І хоча, згідно висновку Рахункової палати України про результати виконання закону про Державний бюджет України на 2023 рік за півроку, надходження із внутрішніх джерел України у першому півріччі 2023 року повністю покривають витрати на національну безпеку й оборону, - 893 млрд грн, мають місце й певні недоліки. Зокрема, не було розпочато проведення видатків на надання субвенцій за п'ятьма бюджетними програмами на суму 7 млрд грн. Крім цього, видатки на надання трансфертів за шістьма бюджетними програмами менші плану на 5 млрд грн, або 8%. У результаті видатки держбюджету на надання трансфертів місцевим бюджетам майже на 12% менші запланованих.

Отже, навіть у таких складних умовах економіка країни поступово адаптується до умов воєнного стану. Уряд виконував закон про держбюджет в умовах уповільнення спаду експорту й інфляції, зростання імпорту, фіксованого офіційного курсу гривні [78].

Означені позитивні тенденції у виконанні доходної частини Державного бюджету України відбуваються на тлі потужної отриманої та обіцяної фінансової допомоги країн ЄС та США. Так Європа випередила США за обсягом обіцяної допомоги Україні - загальна сума європейських зобов'язань наразі вдвічі більша і становить 156 млрд євро. Головним фактором цього є схвалення функціонування нового фонду ЄС для України у розмірі 50

мільярдів євро з 2024 до 2027 року, Таким чином, за період з початку війни РФ проти України до 31 липня 2023 р. вартість загального обсягу наданої та обіцяної підтримки з боку ЄС, а також Великої Британії, Норвегії та Швейцарії зросла до 156 мільярдів євро, а від США - до майже 70 мільярдів євро [79].

Отже, питання ефективності УДФ для України залишається актуальним, незалежно від вже здійснених заходів з трансформації системи УДФ та багатьох наукових досліджень, присвячених встановленню причинно-наслідкових зв'язків проблеми та пошуку алгоритмів її розв'язання.

Так протягом останніх 10 років питання рівня ефективності УДФ неодноразово висвітлювались на сторінках наукових видань, зокрема у монографіях [80; 81; 82; 83], а також інших публікаціях, присвячених визначенню та розв'язанню проблем управління, обліку та контролю бюджетних коштів [85; 86; 87; 88; 89; 90; 91].

Високо оцінюючи наукові результати проведених досліджень, вважаємо за доцільне уточнити причини реформування системи УДФ, її зв'язок з БОДС, а також причини уповільнення реформації системи УДФ, пов'язані з недоліками БОДС.

Досліджуючи проблематику окреслених питань варто погодитись з авторами публікації [37], які зазначають, що одним з суттєвих недоліків системи УДФ є непередбачуваність державної фінансової політики, яка формується та реалізується за умов безперервності процесу реформування системи УДФ, основи якого закладені в Конституції України [92], у кодифікованому законодавстві (Бюджетному кодексі України [13], Податковому кодексі України [93], Митному кодексі України [94]), а також у законах України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [63], «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [95], «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [96].

До складу нормативно-правового супроводження означеного процесу слід додати й низку нормативних актів, які регулюють стратегічні засади реформування системи управління державними фінансами, одним з яких у

2013 р. була затверджена Стратегія розвитку системи управління державними фінансами [97].

Більшість заходів, передбачених Стратегією [97], були виконані. Однак система УДФ залишилася незбалансованою, що спонукало до схвалення Кабінетом Міністрів України на початку 2017 р. Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. [98], яка, як і попередня Стратегія [97], передбачала вкрай амбітні заходи.

Варто визнати, що чимало результатів було досягнуто, серед яких:

- затвердження концепції ІТ-централізації в системі УДФ на основі проведеного ІТ-аудиту;
- суттєве підвищення рівня прозорості у сфері УДФ (openbudget.gov.ua, BOOST).

Разом з тим залишалась й низка невирішених проблем, зокрема такі, як:

- неузгодженість та фрагментарність планування;
- недостатня передбачуваність бюджетної та податкової політики у середньостроковій перспективі;
- орієнтація на процес, а не на результат.

Отже усвідомлюючи, що повної реалізації всіх цілей та в цілому Стратегії [98] не відбулось, Кабінет Міністрів України наприкінці 2021 р. схвалив Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. [99] та План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. [100], якими визначив стратегічну мету такого реформування – «... побудова сучасної, стійкої та ефективної системи управління державними фінансами, спрямованої на забезпечення збереження фінансової стабільності держави та створення умов для сталого зростання соціально-інклюзивної економіки через підвищення результативності мобілізації та витрачання державних коштів. Результатом її реалізації має стати більш ефективна система управління державними фінансами, яка разом з реформованою системою державного управління

сприятиме сталому соціально-економічному розвитку держави, конкурентоспроможності економіки та динамічній інтеграції України в міжнародні ринки, зокрема в спільний ринок держав-членів ЄС» [99].

Означена активність засвідчила необхідність прискорення повної трансформації системи УДФ. Задля цього була також розроблена та схвалена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [62]. Затвердження, або точніше пролонгація реалізації реформування БОДС, було обумовлено тим, що інформаційна база БОДС, яка використовувалась для розробки та прийняття управлінських рішень, вважалась ненадійною [37].

Проведений аналіз основних стратегічних цілей реформування системи управління публічними фінансами [98] засвідчив існування суттєвих недоліків, які тривалий час заважають вийти на новий рівень УДФ та які мають зв'язок з неналежною ефективністю БОДС, зокрема це:

- низький рівень загальної фінансової дисципліни, наслідком чого є великі обсяги фінансових порушень, що встановлені органами ДФК [70], хоча перші запобіжники їх появі мають бути встановлені на рівні БОДС, у т.ч. завдяки проведенню бухгалтерського контролю;
- неефективне виконання переважної більшості державних фінансових планів, включаючи державний та місцеві бюджети, фінансові плани СДС;
- неналежна транспарентність показників усіх державних фінансових планів, звітів про їх виконання та підзвітності в УДФ.

Наразі переважну більшість означених недоліків передбачено усунути шляхом:

- завершення трансформації БОДС з метою підвищення якості, забезпечення реальності, повноти, достовірності та своєчасності даних, які є підставою для прийняття управлінських рішень у сфері публічних, у т.ч. державних, фінансів;

- формування ефективної казначейської системи виконання бюджетів усіх рівнів, яка повинна забезпечити єдині підходи до виконання бюджетів, обліку і контролю їхніх доходів, видатків, міжбюджетних трансфертів, сприяти підвищенню ефективності та прозорості у використанні бюджетних коштів [100].

Низька ефективність управління державними фінансами заважає фінансовій системі досягти бажаного рівня її стійкості, - надійного функціонування цілісного її механізму, гармонійного співіснування з реальним сектором економіки, безперебійного здійснення фінансових операцій, вчасного реагування на нинішні та потенційні ризики, інші дестабілізуючі фактори, де за ефективним її функціонуванням спостерігається дотримання належного рівня зайнятості населення, стабільності національної валюти, довіри до фінансово-кредитних установ, здійснюється ефективний розподіл та використання фінансових ресурсів на благо країни, забезпечується стабілізація соціально-економічного стану, формується основа економічного зростання, сталої динаміки суспільного розвитку. Стійкість фінансової системи країни неможливо забезпечити, якщо учасниками бюджетного процесу не будуть дотриманні основні принципи бюджетної системи України, а саме: ефективність та результативність використання бюджетних коштів [101, с. 85].

Актуальність забезпеченості стійкості фінансової системи є стратегічною ціллю 1 «Забезпечення стійкості публічних фінансів та покращення суверенних рейтингів», передбачених Національною стратегією економічного розвитку на період до 2030 року [102], одними з головних завдань якої є насамперед, підвищення ефективності управління державними видатками; повноцінний перехід на середньострокове бюджетне планування на загальнодержавному та місцевому рівнях; зменшення ризиків державного боргу [101, с. 87].

На думку авторів публікації [101], досягнення бажаного рівня стійкості фінансової системи, як наслідку ефективного управління державними фінансами можна досягти завдяки низці заходів, у т.ч.:

- вчасному виявленню та усуненню деструктивних факторів, чого, на нашу думку, досягти без здійснення державного фінансового контролю неможливо;
- оптимізації джерел надходження фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів для успішного виконання функцій держави;
- розробці дієвого механізму управління фінансовою системою, спрямованого на подолання наслідків фінансової кризи та інших шоків;
- створенню в Україні інструменту подібного тому, який існує у країнах-членах Євросоюзу, а саме - Європейського семестру з метою посилення моніторингу за формуванням і реалізацією бюджетної, фінансової, економічної політики держави;
- впровадженню на основі стрес-тестування портфелю боргових інструментів держави системи раннього оповіщення криз та інших шоків;
- повноцінного запровадження середньострокового бюджетного планування [101, с. 87]. Так, наразі Україна пообіцяла МВФ в кінці вересня 2023 р. ввести в дію статті Бюджетного кодексу України, які дозволяють підготовку середньострокового бюджетного планування, розробку боргової стратегії, а також обмеження ризиків гарантійних зобов'язань держави [103];
- посиленню відповідальності учасників бюджетного процесу за цільове, ефективне використання фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку країни [101, с. 87], чого без внесення необхідних змін у відповідне кодифіковане законодавство та його повного дотримання досягти неможливо. Без цього викладена пропозиція залишається слухним закликком до актуальних змін.

Проте, навіть ці заходи, що спрямовані на забезпечення стійкості фінансової системи України, мають здійснюватися на достовірній та повній інформаційній базі, суттєва частка якої формується системою БОДС, яка на жаль, має певні вади.

Отже, інший суттєвий недолік системи УДФ, - це недосконалість БОДС, обумовлена перманентними змінами в практиці бухгалтерського обліку і фінансової звітності, невідповідністю організації обліку у державному секторі стандартам ЄС, що призводить до відсутності надійної інформаційної бази для цілісної системи стратегічного фінансового планування, унеможливорює здійснення фінансового планування на належному рівні, послаблює зв'язки між різними бюджетними програмами й основними пріоритетами розвитку суспільства, з одного боку, а з іншого - унеможливорює здійснення ефективного фінансового контролю, особливо міжнародного фінансового аудиту [37].

Світові підходи до системи управління публічними (у т.ч. державними) фінансами базуються на принципах належного урядування, до яких віднесено: залученість та врахування інтересів, орієнтація на консенсус, підзвітність, відповідальність, прозорість, належне реагування, ефективність та результативність, відповідність принципу верховенства права.

Вочевидь, без повної та беззаперечної екстраполяції принципів підзвітності, прозорості, ефективності та результативності, верховенства права в обліковому кластері публічної сфери досягти належного управління публічними фінансами неможливо.

На невідповідність системи БОДС інформаційним запитам задля ефективного УДФ неодноразово вказували й вітчизняні дослідники.

Зокрема в публікаціях [2; 3; 104; 105; 106] авторами зверталась увага на існування еволюційних чинників, причин та відповідних передумов для проведення модернізації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України (табл. 1.3).

**Еволюційні чинники та передумови проведення модернізації
національної системи бухгалтерського обліку в державному
секторі України**

№ з/п	Фактори еволюції державного управління провідних країн світу	Передумови
1	Ефективне управління. В державному секторі здійснюється лімітування державних видатків та боргу, для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку	Опосередкований вплив Національного банку України на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі
2	Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами допомагає задовольнити потребу в інформації з боку міжнародних фінансових операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (СОТ, ЄС, урядів країн-донорів)	Застосуванні різних методів ведення обліку (в бюджетному обліку застосовується касовий метод, а в майновому - метод нарахувань).
3	Цифровізація управління державними фінансами. Поява сучасних інформаційних технологій – здатні показувати бюджетну, фінансову, управлінську інформацію та створити можливість проведення контролю операцій і аудиту фінансової звітності суб'єктів державного сектору	Використання різних планів рахунків обліку та різних методик, що є не виправданим
4	Повне впровадження та запровадження стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі. Майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору IPSAS, що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату	Подвійна консолідація звітності; використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій, що унеможлиблює автоматизацію обліку; невідповідність діючих нормативно-правових актів стандартам IPSAS

Джерело: складено авторами за даними [2; 3; 104; 105; 106]

Недоліки, як зазначалось раніш, почали поступово усуватись з 2007 р. у межах реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр.. Зокрема було здійснено ряд заходів з удосконалення системи БОДС та прийняті:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, яким визначені засади бюджетної системи України, її структура, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин; відповідальність за порушення бюджетного законодавства;
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями), яким визначені принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та який поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності;
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11, що мають застосовуватися СДС з метою визначення облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа;
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», затверджена постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59, якою визначені завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи;
5. НП(С)БОДС, якими визначені методологічні засади формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про об'єкт обліку у державному секторі;
6. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203, який задовольняє запити СДС (окрім комерційних суб'єктів господарювання державного сектора) та призначений для узагальнення інформації про факти господарської діяльності СДС;
7. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями

розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

Пізніше, у 2017 р., був прийнятий Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, затверджений наказом Мінфіну від 08.09.2017 № 755, призначений для застосування розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.

Поряд з іншими вагомими причинами невідповідності БОДС запитам системи УДФ, а отже й пролонгації трансформації системи БОДС слід звернути увагу й на те, що різні методи обліку в державному секторі формують фінансову звітність, яка з позиції інформаційного запиту управління державними фінансами певною мірою спотворює дійсність (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Переваги та недоліки обраних методів обліку в державному секторі

№ з/п	Методи	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1	Касовий метод	- націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових коштів; - проста реєстрація касових потоків на основі виписок.	визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Не надає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, не дозволяє скласти повний майновий баланс, на що націлений метод нарахування
2	Модифікований метод нарахування	- тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; - підконтрольність і прозорість процесів фінансування; - низька трудомісткість облікових робіт; - наближеність до бюджетного обліку, в основу якого покладено касовий метод.	невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Внаслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі штучно виникає надлишок через: недовиконання цільової програми; або придбання цінностей, що не витрачені до кінця року.

1	2	3	4
3	Повний метод нарахування	- за повним методом нарахування на видатки списують на зміну в запасах та поступову амортизацію активів залежно від терміну їх корисного використання - цей метод має пріоритетність в розробці і практичному застосуванні НПСБОДС.	метод нарахування для обліку доходів бюджетних установ не є прийнятним, оскільки після затвердження кошторису вони б мали вже відображати бюджетні асигнування у складі відповідних доходів. Але ж всім відомою є практика постійного недофінансування діяльності бюджетних установ на тлі затвердженого пакету їх планово-фінансової документації. Таким чином, високою є вірогідність, що метод нарахування в обліку доходів призведе до суттєвого викривлення інформації

Джерело: складено авторами за даними [91; 104; 105; 107; 108; 109]

Проте й до деяких регламентів БОДС, прийнятих після 2007 р. науковці мають певні зауваження.

Зокрема, аналіз законодавчого забезпечення використання Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, проведеного авторами статті [2], показав, що існують проблеми щодо його практичного застосування.

Також, на думку автора публікації [91], жорстка регламентація з боку держави плану рахунків та кореспонденції субрахунків не позбавляє необхідності їхньої інтерпретації для побудови облікової системи, що задовольняє управлінські потреби конкретної бюджетної установи. Чотирирівнева кодифікація субрахунків із можливостями додаткової аналітики вимагає застосування програмних продуктів ведення обліку як обов'язкової умови оптимізації процесу прийняття рішень. На жаль, після 2017 р. переважна більшість вітчизняних бюджетних установ не має ефективного програмного продукту, тому змушена застосовувати часткову автоматизацію облікових ділянок, зокрема, і самотужки через навички побудови електронних таблиць MS Excel. Така ситуація призводить до втрати часу, повноти, подекуди - і достовірності даних при інформаційному забезпеченні управлінських рішень [91].

Наразі для відображення в обліку господарських операцій та складання звітності, наприклад, органами місцевого самоврядування використовується різне програмне забезпечення, зокрема:

- програмний комплекс ISpro. Звітування в програмі M/E/Doc, Є-Звітність, Є-Дата, Система Logika, АІС «Місцеві бюджети рівня розпорядника бюджетних коштів», програмне забезпечення для розпорядників бюджетних місцевих коштів «Мережа» [110];
- «UA-Бюджет», «ИС-Про», «М.Е.Дос (мій електронний документ)», «Є-Звітність», «Merega-M (PAYMENTS)» та програмний продукт «АІС «Місцеві бюджети рівня розпорядника бюджетних коштів» («Логіка»). Подання документів в електронному вигляді до органу Державної казначейської служби України здійснюється через систему дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – казначейство» [111];
- «K_Files», «Соната», «Adfin OTG», «Merega-M (PAYMENTS)», фс «Є-Звітність», Дебет-Плюс [112];
- програма АІС «Місцеві бюджети», М.Е.Док. Автоматизована система подання електронної звітності клієнтами Державної казначейської служби України Є-звітність, Програма «Мережа штати і контингенти» [113].

Автор публікації [91] також зазначає, що бухгалтери бюджетних установ десятиріччями критикують процес складання меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів за його трудомісткість, викликану обов'язковим дублюванням несинтезованих даних за дебетом та кредитом у двох меморіальних ордерах при відсутності облікового програмного забезпечення.

Слід зазначити, що й у 2023 р. більш-менш узгодженої позиції щодо застосування програмного забезпечення бюджетними установами не сформовано, адже застосовується й інші програмні продукти (MASTER: Бюджетні установи; FIT- Бюджет; АРМ «Бюджетна установа» тощо).

Варто згадати й заключний етап облікового циклу бюджетної установи, адже якщо порівнювати його навіть з підприємством державного сектору, то він є більш відповідальним та трудомістким з причини формування не тільки фінансової, а й бюджетної звітності. Беззаперечно, що автоматизація обліку бюджетних установ мала б суттєво спростити цей процес та підвищити якість даних за рахунок дотримання точності, повноти, своєчасності показників.

Отже, проаналізувавши останні дослідження, можна стверджувати, що у зв'язку з існуванням низки проблем практичного характеру, зокрема пов'язаних з групуванням, зведенням, систематизацією облікових фактів функціонування СДС, систему БОДС можна ідентифікувати як неефективну. Відповідно, враховуючи безпосередню залежність системи управління СДС від системи бухгалтерського обліку, систему управління СДС можна також вважати неефективною.

Узагальнюючи описану ситуацію можна стверджувати, що система УДФ, яка опосередковано охоплює та поширює свій директивний функціонал на сукупність систем управління СДС, що є неефективними, також є неефективною.

Підводячи підсумки проведеного аналізу стану та наслідків трансформації БОДС хочемо також зауважити, що існують й інші фактори, які не сприяють ефективному управлінню державними фінансами. До таких факторів, що можна вважати недоліками, слід віднести:

- недостатній рівень відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності СДС;
- відсутність необхідної порівнянності показників фінансової звітності СДС України та державного сектору інших країн;
- відсутність необхідної консолідації фінансової звітності на різних рівнях.

Про факт невідповідності, або швидше недосконалості БОДС, у т.ч. в питаннях обліку місцевих фінансів, свідчить низка програм ЄС, що були запроваджені задля усунення таких недоліків.

Так, за результатами реалізації проєкту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів (LOGICA)» було усунуто низку умов неефективного управління місцевими фінансами, зокрема:

- модернізовано систему планування і виконання місцевих бюджетів (підготовлено програму навчального тренінгу із запровадження середньострокового бюджетного планування на місцевому рівні та навчальний модуль «Складання прогнозу місцевого бюджету: теорія і практичні аспекти»);
- модернізовано систему БОДС (підготовлено посібник «Облік і звітність: теоретичний та практичний аспекти»; проведено тренінги з питань бухгалтерського обліку, здійснено запис навчального курсу на онлайн-платформі Асоціації ОТГ);
- підготовлено комплексну інформаційно-аналітичну систему управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів (розроблено функціональні та технічні вимоги до комплексної інформаційно-аналітичної системи управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів, які впроваджено та випробувано на пілотній фазі; проведено навчання для представників Міністерства фінансів України з питань бюджетування на місцевому рівні для використання майбутньої ІТ-системи; ініційовано та заплановано створення функціональності для середньострокового планування бюджету);
- покращено нагляд за управлінням місцевим боргом (розроблено методичні рекомендації щодо управління місцевим боргом (оцінка кредитоспроможності громади, процедури погодження та контролю за місцевими запозиченнями, наданням місцевих гарантій, підходи до управління ризиками));
- збільшено ефективність фінансового контролю і зовнішнього аудиту на місцевому рівні (підготовлено практичний посібник: «Внутрішній аудит: від теорії до практики»)[114].

Звісно, що наразі не лише недоліки БОДС заважають досягти бажаної ефективності управління державними фінансами.

Згідно висновків аналітиків організації «Atlantic Council», які посиляються на Звіт [115], європейське майбутнє України, попри агресію РФ, значною мірою залежить від внутрішніх реформ та управління.

Так, у прогнозі Єврокомісії визначено низку конкретних цілей реформ, а саме:

- зменшення значно зрослої ролі держави в економіці;
- розв'язання проблеми корупції;
- підвищення ефективності судової системи та посилення захисту прав власності.

В оприлюдненому звіті безапеляційно зазначено, що; «Кожен, хто має досвід попередніх реформ в Україні, знає, що ці проблеми глибоко взаємопов'язані. Організоване привласнення державних ресурсів для приватної вигоди є результатом діяльності держави, яка одночасно є надто всеохоплюючою за своїм впливом, але водночас надто інституційно слабкою, щоб ефективно здійснювати свої повноваження з регуляторного та судового нагляду в національних інтересах. Успішною програмою реформ буде та, яка дозволить державі робити менше, але робити це краще» [115].

У Звіті [115] також зазначається, що для того, щоб залучити величезні обсяги інвестицій, особливо приватного капіталу, необхідних для початку реконструкції та підйому економіки, Україні потрібно буде відійти від заходів воєнної економіки та перейти до стратегії зростання приватного сектору.

«Atlantic Council» наголошує, що роль держави була значною ще до російського вторгнення: на понад 3500 державних підприємств припадала десята частина українського виробництва і близько 18% зайнятості. Вимоги військової мобілізації створили державний сектор, який зараз набагато більший, ніж у будь-якій іншій країні-члені ЄС [116].

Повертаючись, до більш детального розгляду питань змісту та мети процесу управління бюджетними коштами слід наголосити, що безпосередньо процес розглядається як сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів (виділено авторами) (ст. 2, ч. 49 Бюджетного кодексу України [13]).

Означений зміст процесу управління зобов'язує головних розпорядників бюджетних коштів забезпечувати:

- підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації;
- ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;
- організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності в порядку, встановленому законодавством [13].

Процес управління бюджетними коштами, у т.ч. його подальша оцінка, суттєво ускладняється без ефективних внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, а також зовнішнього контролю (державного фінансового аудиту), який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу.

Отже, як зазначалось раніше, однією з умов ефективного управління бюджетними коштами, а також загалом державними фінансами, є достовірність та повнота бухгалтерського обліку та фінансової звітності СДС. Без встановлення означених характеристик, - правильності та достовірності, важко:

- встановити фактичні обсяги досягнутої економії бюджетних коштів, їх цільове використання, ефективність і результативність діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- одержати достовірні результати проведеного аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- достеменно встановити вартісну оцінку порушень бюджетного законодавства, ідентифікувати умови їх виникнення та розробити дієву систему їх усунення та недопущення у майбутньому, чим також створити необхідні передумови для гарантування забезпечення інтересів держави і територіальних громад у процесі управління об'єктами державної та комунальної власності, державними та місцевими фінансами.

Правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності має суттєвий вплив на ефективність внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, який мають організовувати керівники розпорядників бюджетних коштів та забезпечувати їх проведення у своїх установах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Окрім головних розпорядників та розпорядників бюджетних коштів ще одним важливим суб'єктом контролю правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є органи Казначейства (згідно ч. 2, ст. 56 Бюджетного кодексу України бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Казначейства

України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави).

Результати виконання визначеного функціоналу органами Казначейства, а також матеріали контрольних заходів органів ДФК (Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України), свідчать, що мають місце порушення бюджетного законодавства, в наслідок чого відбувається спотворення інформації, вкрай необхідної для управління державними фінансами. Наразі такими порушеннями є:

- включення недостовірних даних до бюджетних пропозицій та бюджетних запитів;
- визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;
- порушення обліку бюджетних зобов'язань, включаючи несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;
- порушення вимог при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;
- здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджуючих документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації;
- нецільове використання бюджетних коштів;
- здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України;
- здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які суперечать нормам Бюджетному кодексу України;
- здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч

Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України;

- порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;
- порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;
- невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;
- включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також порушення порядку та термінів подання таких звітів [13].

Певна низка наведених порушень пов'язана з невиконанням так званої контрольної функції БОДС, тому їх включення до наведеного переліку вважаємо обґрунтованим.

Низка вище наведених фактів спонукала до продовження процесу трансформації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, адже без її повного завершення переконувати уряди країн-фінансових донорів у ефективності управління державними фінансами вкрай складно.

Отже, запит на остаточну трансформацію БОДС актуалізувався не сьогодні. Ще 20 червня 2018 р. Кабінетом Міністрів України було схвалено розпорядження № 437-р «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р.» [62], у якому обґрунтовано необхідність реформування цієї системи зміною вимог МСБОДС доцільністю їх врахування у НП(С)БОДС.

Метою стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі на період до 2025 р. визначено

докорінне підвищення якості обліку та звітності, повноти й достовірності усієї облікової, звітної інформації, яка буде покладена в основу ухвалення будь-яких управлінських рішень у сфері публічних фінансів. Стратегічні заходи Стратегії [62] спрямовані на формування до 2025 р. єдиного інформаційного простору в царині бухгалтерського обліку.

Наразі, основними результатами реалізації процесу трансформації БОДС, - результатами, які б створили необхідне підґрунтя для суттєвого зростання ефективності УДФ, має бути:

- запровадження європейського досвіду з підготовки облікової інформації щодо надходження й використання бюджетних коштів за методом нарахування; визначення ризиків формування достовірної інформації, яка міститься у фінансовій звітності, а також об'єктивності, раціональності запропонованих на базі такої інформації для управлінських рішень;
- створення уніфікованого програмного продукту та використання СДС єдиного програмного забезпечення для потреб ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

За наслідками завершення процесу трансформації системи бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі є обґрунтовані сподівання на те, що відбудеться подальше удосконалення:

- достовірності та якості показників фінансової звітності всіх СДС;
- систем внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю на всіх стадіях бюджетного процесу та за усіма напрямками використання бюджетних коштів;
- аналітично-інформаційної системи управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетування на довгостроковий та середньостроковий періоди відповідно до фінансової доктрини держави;
- бюджетного процесу в частині складання та виконання бюджетів усіх рівнів на базі програмно-цільового методу бюджетування;
- управління державними фінансами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

2.1. Загальна концепція організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору

Перемога демократичної України у визвольній війні є логічною та безумовною подією, на яку очікує весь цивілізований світ. Уряди демократичних країн світу надають Україні різноманітну підтримку, основу якої складає фінансова допомога, тяглість та обсяги якої залежатимуть від багатьох факторів, у т.ч. від ефективності управління державними фінансами. Досягти означеного результату неможливо без завершення процесу трансформації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, а також без комплексного розв'язання питань, пов'язаних з належною організацією бухгалтерського обліку.

Дослідження проблем трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі набули вагомого значення після усвідомлення незворотності соціально-економічного розвитку за стандартами ЄС. Серед невеликої плеяди дослідників означених проблем варто згадати Л. Гізатуліну, Т. Канєву, Л. Ловінську, І. Лукановську, С. Свірко, Н. Сушко, А. Фаріон, Н. Хорунжак. В публікаціях згаданих дослідників, а також в працях, що були опубліковані останнім часом, наведено авторське розуміння щодо:

- висвітлення окремих компонент організації бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – ОБОДС), серед яких: питання формування робочого плану рахунків, визначення принципів його розробки; питання організації праці та визначення повноважень співробітників бухгалтерської служби тощо [17; 117; 118];
- розкриття особливостей формування облікової політики та її зміни [119; 120];

- формування загальних рекомендації щодо поліпшення методики й організації обліку СДС [121];
- визначення нових завдань щодо вдосконалення методики організації, ведення обліку, обумовлених змінами законодавства, результатами апробації нового плану рахунків, нових форм фінансової звітності [122];
- основних елементів, принципів, завдань та вимог організації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки [2];
- визначення основного призначення, основних етапів підготовки наказу про облікову політику, принципів та елементів облікової політики, обов'язкових до врахування СДС [123];
- розкриття місця та ролі облікової політики бюджетних установ, її мети, а також факторів, які слід враховувати під час формування облікової політики бюджетної установи, визначення етапів її розробки, а також формування відповідних розпорядчих документів [124].

Позитивно оцінюючи спроби дослідників наблизити бухгалтерський облік у державному секторі до параметрів його відповідності стандартам ЄС слід визнати, що питання його організації розглядаються фрагментарно або іноді лише декларуються. Так, наприклад, в публікації [119] автор зазначає, що актуальною проблемою є окремі аспекти формування облікової політики установ державного сектору, які досі залишаються невирішеними, проте метою дослідження обирає обґрунтування специфіки порядку зміни облікової політики. Відсутність необхідної кореляції проблеми та мети проведеного дослідження, викладених у публікації [119], а також твердження автора, що: «Формування облікової політики бюджетних установ ... є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади», а також те, що автором «визначено необхідність організації і формування облікової політики з урахуванням її особливостей» [119, с. 796], свідчить про фрагментарне, а можливо й викривлене, на нашу думку, розуміння сутності організації бухгалтерського обліку СДС.

Про фрагментарне розуміння сутності організації бухгалтерського обліку СДС свідчить й аналіз структурних елементів публікації [121], адже обираючи за мету дослідження наукове обґрунтування рекомендацій щодо поліпшення **методики й організації обліку** суб'єктів державного сектору, автори статті [121] стверджують, що реалізація зазначеної мети забезпечується шляхом розв'язання трьох задач, з яких лише одна, на нашу думку, має безпосереднє відношення до організації бухгалтерського обліку СДС, - уточнення змісту облікової політики бюджетних установ для формування їх єдиної методології обліку.

Про складність дослідження питань організації бухгалтерського обліку СДС свідчать й окремі публікації, наприклад, [122], в який, виходячи з назви, мали б розглядатися методичні засади організації обліку активів СДС, проте, навіть в меті статті жодного слова про методичні засади організації обліку немає. Майже тотожну думку слід висловити й щодо публікації [2], адже питання організації бухгалтерського обліку в державному секторі залишилось без бажаного розгляду.

Актуальність дослідження питань організації бухгалтерського обліку в державному секторі також визначається низкою недоліків, визначених під час дослідження наказів про затвердження Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку в окремих органах місцевого самоврядування, закладах вищої освіти [110; 111; 112; 113; 125].

Так, наприклад, в розпорядженні Мукачівського міського голови «Про затвердження Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку у Мукачівській міській раді від 03.03.2021 №76 [110], відсутні жодні регламенти організації праці бухгалтерів. В розпорядженні [110], в його основному змісті, відсутня навіть згадка про необхідні до нього додатки, окрім графіка документообігу та робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Є й інші ознаки недосконалості розпорядження [110]. Так у п. 50 зазначена норма про необхідність, згідно тексту, здійснення інвентаризації матеріальних

цінностей, активів та зобов'язань, розрахунків та інших статей балансу (підкреслено авторами) відповідно до Положення № 879, яке жодним чином не визначає методику організації та проведення інвентаризації інших статей балансу. Таке трактування об'єктів інвентаризації, - інших статей балансу, є анахронізмом, не лише тому, що Положення від 1998 року було відмінено. Це також є нонсенсом, адже інвентаризація не може бути проведена стосовно всіх статей балансу. Іншими словами, якщо інші статті балансу розглядати об'єктами інвентаризації, тоді весь баланс є інтегрованим об'єктом інвентаризації. Такий висновок є хибним, тому й твердження, що інші статті балансу є об'єктами інвентаризації також є хибним.

В цілому ті пункти, що визначають питання, пов'язані з інвентаризацією у розпорядженні [110], містять як загальні, так і хибні формулювання, які відображають формальне ставлення до проведення інвентаризації з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності Мукачівської міської ради. Це робить розпорядчий документ [110] неякісним, неповним, фрагментарним, дотримання якого не може гарантувати правильність і повноту відображення діяльності Мукачівської міської ради у фінансовій звітності.

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку у виконавчому комітеті Сумської міської ради, затверджене Додатком № 1 до розпорядження міського голови про організацію бухгалтерського обліку від 29.03.2021, № 117-Р [111] є більш якісним, адже у ньому є розділи: I. Загальні положення. II. Організація ведення бухгалтерського обліку та обліку первинних документів. III. Організація обліку доходів та видатків. IV. Організація обліку операцій з грошовими коштами. V. Організація обліку касових операцій. VI. Організація обліку зобов'язань та розрахунків. VII. Організація обліку операцій з оплати праці та інших виплат. VIII. Відрядження та облік розрахунків з підзвітними особами. IX. Організація обліку операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами. X. Організація обліку операцій з нематеріальними активами. XI. Організація

обліку операцій з запасами. XII. Використання службових автомобілів. XIII. Організація позабалансового обліку. XIV. Організація інвентаризації активів та зобов'язань. XV. Оприлюднення публічної інформації.

Однак і в розпорядчому документі [111] є недоліки, які також стосуються питань інвентаризації. Зокрема у п.2 розділу XIV зазначається, що: «п.2. Склад комісії з інвентаризації активів та зобов'язань затверджується розпорядженням міського голови «Про проведення річної інвентаризації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, виробничих запасів, інших нефінансових активів, коштів та їх еквівалентів, розрахунків, інших статей балансу, позабалансових статей» (підкреслено авторами), хоча у п. 1 цього ж розділу зазначено, що 1. Інвентаризація активів та зобов'язань проводиться відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (підкреслено авторами), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879 на підставі розпорядження міського голови.

Уважне ознайомлення з назвою положення [111] та його змістом нашою метою є думку про те, що його розробники усвідомили, що облікова політика є важливим елементом організації обліку, тому для затвердження облікової політики достатньо затвердити змістовний якісний наказ про організацію бухгалтерського обліку.

Ще один внутрішній регламент, що визначає облікову політику та організацію бухгалтерського обліку в Носівській міській раді [112] є не менш цікавим для дослідження. Розпорядження [112] є схожим на розпорядження [110], однак має й свої особливості, зокрема додатки 1. Перелік ПСБОДС та Додаток 2. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, проте графік документообороту не згадується, відсутні й інші необхідні додатки.

Є й ще, більш дивні «новації» розпорядження [112], зокрема у п.63, згідно якого: «матеріально-відповідальна особа має неухильно виконувати правомірні вимоги головного бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і термінів подання до обліку результатів інвентаризації» [112]. Ця

вимога свідчить про непоінформованість ні керівника, ні головного бухгалтера бюджетної установи, що результати інвентаризації документально оформлюються та визначаються інвентаризаційною комісією, до складу якої матеріально-відповідальна особа в жодному разі не повинна входити.

Нами також вивчено положення про організацію бухгалтерського обліку в Полтавському державному аграрному університеті, затверджене наказом ректора університету від 23.11.2021 р., № 348 [125]. Воно має як позитивні елементи, серед яких: поділ на розділи та усвідомлення того, що облікова політика є складовою організації бухгалтерського обліку (І. Загальні положення. 2. Організація ведення бухгалтерського обліку), згадку про ведення податкового обліку, визначення меж відповідальності головного бухгалтера та відповідальності за організацію обліку ректора. Однак є й, на нашу думку, недоліки, - відсутність необхідних додатків і майже тотожні недоліки в частині проведення інвентаризацій.

На завершення огляду існуючої практики визначення облікової політики та організації бухгалтерського обліку слід звернути увагу на Порядок про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку (*назва документу оригінальна*) у Воскресенській селищній територіальній громаді, затверджений розпорядженням Воскресенської селищної ради Вітовського району Миколаївської області від 09.02.2021 року № 27-р [113]. Це перший розпорядчий документ у якому є такі додатки, як:

1. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку Воскресенської селищної територіальної громади.
2. Перелік національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та методичних рекомендацій, відповідно до яких ведеться бухгалтерський облік та складається фінансова звітність.
3. Графік документообігу.
4. Робоча схема кореспонденції субрахунків селищної ради.
5. Строки корисного використання основних засобів.

І хоча документ [113] має майже аналогічні недоліки в частині організації та проведення інвентаризацій, в ньому визначені питання внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності. Зокрема, п. 53 визначено, що: «Внутрішній контроль фінансово-господарської діяльності здійснювати складом внутрішніх перевірочних комісій, які будуть визначені окремим розпорядженням селищного голови та надати їм статус робочих підкомісій при проведенні інвентаризаційних заходів», а також п. 55, згідно якого визначена вимога: «Тримати на контролі наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з усіма матеріально-відповідальними особами установи» [113].

Підводячи підсумок нерепрезентативного експрес-огляду змісту розпорядчих документів про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку можна зазначити, що мають місце всі підстави констатувати відсутність єдиних підходів до структури та змісту такого розпорядчого документу, його додатків, адже Згідно Пам'ятки щодо визначення облікової політики розпорядниками коштів (вихідний № 110/012, 12 березня 2019 р.) [126], яка була розглянута Міністерством фінансів України та рекомендована до використання в роботі, розпорядчий документ про облікову політику також має визначати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку, а також Робочий план рахунків (як додаток до наказу), при формуванні якого слід враховувати: розмір установи; рівень автоматизації; стан обліку; компетентність бухгалтерських кадрів; ступінь облікової забезпеченості інформаційних потреб управлінців.

За результатами проведеного експрес-огляду слід також констатувати факт формального ставлення окремих керівників та головних бухгалтерів СДС до питань організації, проведення, визначення та затвердження результатів інвентаризації. Це свідчить про недостатнє усвідомлення важливості інвентаризаційної роботи як методу внутрішнього контролю збереженості фінансових та нефінансових активів, майна на відповідальному зберіганні, а

також як єдиного інструменту, правильне застосування якого має гарантувати достовірність фінансової звітності СДС.

Отже, вважаємо, що на сьогодні відсутнє цілісне теоретичне обґрунтування сутності та змісту компонент організації бухгалтерського обліку в державному секторі, що суттєво ускладнює завершення трансформації БОДС.

Варто звернути увагу на те, що питання обґрунтування концепції організації бухгалтерського обліку піднімались окремими дослідниками. Так, наприклад, В. Рожелюк, Н. Хорунжак, М. Лучко у 2018 р. зазначали, що існує нагальне потреба у вирішенні проблеми адаптації інституційного підходу в процесі побудови ефективної концепції організації обліку діяльності підприємств у ринковому середовищі [127, с. 234].

Відповідно як в приватному, так і державному секторах національної економіки, дослідження даного питання є на часі, зокрема набуває актуальності визначення загальної концепції організації бухгалтерського обліку в державному секторі з подальшим теоретичним обґрунтуванням сутності її компонент.

Наразі уряд України та безпосередньо Міністерство фінансів України прикладають максимум зусиль для завершення процесу як реалізації стратегії реформування системи УДФ, так й удосконалення системи БОДС [128].

Більша частина обсягу завдань, пов'язаних з удосконаленням БОДС вже виконана, адже: затверджені 20 НП(С)БОДС та план рахунків бухгалтерського обліку (для забезпечення єдиного підходу у відображенні господарських операцій в державному секторі); запроваджені нові форми фінансової звітності та затверджено порядок їх заповнення; затверджено типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; здійснено перехід бюджетних установ на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування; запроваджено інформаційно-аналітичну систему «Є-Казна» [62].

Діяльність в означеному напрямку продовжуються, адже ще слід:

- розробити нові НП(С)БОДС на основі прийнятих останнім часом МСБОДС;

- ввести зміни до НП(С)БОДС, що обумовлені внесеними змінами до МСБОДС та змінами у національному законодавстві;
- розробити методичні рекомендації щодо застосування введених у дію НП(С)БОДС.

Отримані результати, а також завдання, що підлягають виконанню, пов'язані з організацією БОДС, особливості якої слід розглянути більш детально.

Нажаль в окремих публікаціях викладаються думки, зміст яких суттєво спрощує уявлення про організацію бухгалтерського обліку в державному секторі, вважаючи, що для цього достатньо розробити два основні документи: 1) Наказ про облікову політику (визначає методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації такого обліку); 2) Наказ або Положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності [123].

У всьому різноманітті проблем і завдань, що ставляться до організації обліку, як зазначає Я.В. Олійник, «має бути визначена певна наукова основа, яка окрім універсальності до спільних галузей науки водночас мала би конкретну сутність та яку можна було б визначити як предмет наукових досліджень у галузі організації обліку» [129, с. 273].

На нашу думку, при розгляді питань удосконалення організації бухгалтерського обліку СДС слід виходити з того, що організація бухгалтерського обліку має бути підпорядкована головному завданню будь-якої інформаційної системи, - забезпеченню системного перетворення обліково-економічної інформації про явища та процеси, що виникають в межах функціонування СДС з метою формування подальшого активного впливу на них через систему заходів та інструментів управління. Коло питань, що охоплюється поняттям «організація обліку» дуже широке та постійно змінюється під впливом зростаючих вимог до обліку, як до однієї з найважливіших функцій управління [130].

Відповідно, під організацією бухгалтерського обліку в державному секторі слід розуміти цілеспрямовану діяльність керівника СДС з створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою продукування даною системою інформації, що задовольнятиме запити внутрішніх та зовнішніх користувачів.

За наведеного визначення організації бухгалтерського обліку в державному секторі її об'єктом виступатиме система бухгалтерського обліку (об'єкти обліку, рахунки, форма ведення, форма бухгалтерського обліку, тип (організаційна структура) бухгалтерії, види звітності, кадрове забезпечення, способи контролю функціонування системи). З урахуванням означеного, метою організації бухгалтерського обліку в державному секторі слід вважати створення необхідних та достатніх умов для ефективного виконання системою бухгалтерського обліку інформаційної функції задля контролю, аналізу та подальшої розробки управлінських рішень.

Доволі часто у науковій та навчально-методичній літературі завдання бухгалтерського обліку розглядаються як завдання організації обліку. На нашу думку такий підхід слід вважати хибним. Загальним, а отже одночасно й специфічним змістом завдань організації бухгалтерського обліку в державному секторі має бути створення передумов для:

- 1) своєчасного, повного, достовірного, безперервного відображення всіх фактів, що мають вартісний вимір та виникають під час функціонування СДС;
- 2) застосування передбачених, а отже дозволених процедур, прийомів та способів обробки даних;
- 3) оперативного складання звітності.

Іншим, не менш важливим питанням організації бухгалтерського обліку в державному секторі є її принципи (принцип - складова системи регулятивів, правило, що виступає в якості засобу подальшого пізнання та регулює й орієнтує процес діяльності на досягнення її мети [131]).

Відповідно ми погоджуємось з В. Рожелюк, Н. Хорунжак та М. Лучко, що «Використовуючи принципи організації обліку (не плутати з принципами його

ведення), важливо виходити з того, що всі вони повинні служити цілям оптимізації та ефективності. ... , до принципів організації бухгалтерської служби можна віднести: адаптивність, всебічність, динамічність, паралелізм, пропорційність та цілісність» [127, с. 237-238].

Не надаючи змістовного аналізу сутності принципів, які у статті [127] не розкриті, хочемо звернути увагу на певну фрагментарність висновків авторів публікації «Інституційний підхід до проблеми організації бухгалтерського обліку та її концептуальні основи» [127], адже розглядаючи аспекти організації бухгалтерського обліку та виокремлюючи організацію: 1) бухгалтерської служби; 2) облікового процесу; 3) облікової політики; 4) роботи бухгалтерської служби; 5) бухгалтерського контролю [127, с. 238] наводяться лише принципи організації бухгалтерської служби.

Наразі слід зазначити, що окремі дослідники, на нашу думку, помилково включають у питання принципів організації бухгалтерського обліку принципи бухгалтерського обліку. Ми погоджуємося, що принципи бухгалтерського обліку мають бути зазначені в наказі про облікову політику, який є обов'язковим регламентом організації бухгалтерського обліку, однак ми безапеляційно стверджуємо, що жодного відношення принципи бухгалтерського обліку не мають до принципів діяльності, пов'язаної з організацією бухгалтерського обліку в державному секторі.

Отже, створюючи систему бухгалтерського обліку, слід обов'язково дотримуватись принципів її організації:

- законності (дотримання діючих нормативно-правових актів);
- оперативності (швидкості і своєчасності здійснення бухгалтерських операцій);
- адекватності (повноти і точності відображення даних);
- контрольованості (можливості проведення перевірки функціонування системи бухгалтерського обліку);
- прозорості (зрозумілості дій з інформацією);

- ефективності (мінімізації витрат, дотримання режиму ресурсозбереження при створенні системи бухгалтерського обліку та забезпеченості її життєдіяльності);
- порівнянності (можливості проведення контрольних та аналітичних процедур).

Організація бухгалтерського обліку в державному секторі складається з трьох пов'язаних стадій, результати виконання яких створюють умови для бухгалтерського обліку як технологічного процесу, в якому поєднується жива праця облікового персоналу СДС, засоби праці - технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці, - бухгалтерські документи, - для одержання поточної та узагальненої інформації.

На першій, методичній стадії організації бухгалтерського обліку в державному секторі, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме:

- проведення комплексу заходів, що створюватимуть умови для первинного документування (вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах);
- визначення об'єктів, встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;
- вибір методу оцінки нефінансових та фінансових активів;
- калькулювання (визначення номенклатури статей витрат, способу калькулювання тощо);
- формування переліку синтетичних рахунків робочого плану рахунків бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків;
- вибір і затвердження переліку типових для СДС бухгалтерських проводок;

- визначення переліку та розробки форм управлінської звітності й порядку їх заповнення.

Друга стадія організації бухгалтерського обліку - технічна, - це вибір форми обліку, що найбільше відповідає специфіці діяльності та розміру СДС.

В цілому можна погодитись з думкою авторів публікації [127], хоча вона присвячена й питанням організації обліку у приватному секторі, що: «За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу – головного бухгалтера. Це можна передбачати в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо. Організація бухгалтерської служби включає такі складові: положення про бухгалтерську службу; положення про головного бухгалтера; посадові інструкції виконавців; організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби; технічне забезпечення обліку; наукова організація праці та інші види робіт з організації обліку. Складовою організації ведення бухгалтерського обліку є графіки документообігу» [127, с. 238].

Якщо під час першої та другої стадії здійснюється організація ведення облікових записів, то третя стадія полягає в організації роботи облікового апарату. Вона має включати:

- встановлення найбільш економної і найбільш зручної загальної схеми обліку (облік централізований або децентралізований);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку);
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт, визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів;
- організацію робочих місць бухгалтерів;
- раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з іншими функціональними підрозділами);

- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими відділами бухгалтерії, якщо такий поділ доцільний, та між бухгалтерією і підрозділами СДС, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу);
- організацію матеріального, інформаційного і технологічного забезпечення облікових працівників;
- мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання);
- встановлення правильного і точного обліку роботи працівників, а також контроль за виконанням ними своїх функцій;
- організацію архіву бухгалтерських документів;
- організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Слід також зважати на те, що ефективна організація бухгалтерського обліку в державному секторі є можливою лише завдяки розробці ряду регламентів, а саме: положення про бухгалтерську службу СДС; положення про головного бухгалтера; схеми документообігу; посадових інструкцій працівників бухгалтерії СДС; плану проведення інвентаризаційної роботи; графіків виконання облікових робіт (індивідуального та структурного); плану проведення заходів бухгалтерського контролю.

Однією з головних компонент концепції організації бухгалтерського обліку в державному секторі є облікова політика СДС, – сукупність принципів, методик і процедур, які самостійно обирає та яких зобов'язаний дотримуватись СДС при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, виходячи з чинних НП(С)БОДС, інших нормативних актів, а також особливостей діяльності СДС.

Переважає більшість дослідників проблем трансформації БОДС, у т.ч. його організації, акцентують увагу на питаннях, пов'язаних з обліковою політикою СДС.

Так, на думку автора публікації [123] чіткість та ефективність організації облікового процесу в установах державного сектору забезпечують додатки до Наказу про облікову політику:

- 1) Робочий план субрахунків бухгалтерського обліку.
- 2) Порядок закриття аналітичних рахунків.
- 3) Робоча схема кореспонденцій субрахунків бухгалтерського обліку.

На нашу думку, автор публікації [123] помиляється, стверджуючи, що додатки до наказу, як і сам наказ забезпечують чіткість та ефективність організації бухгалтерського обліку в державному секторі, адже вони є її компонентами та мають вплив не на організацію, а на безпосереднє ведення бухгалтерського обліку СДС.

Автор іншої публікації [120, с. 145] також абсолютно безпідставно, на нашу думку, підтримує тезу, що для досягнення мети завданнями облікової політики бюджетної установи є: закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи; своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності; виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів; контроль наявності та руху як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їхнього цільового призначення та раціонального використання. Тотожна позиція викладена й в іншій публікації [123].

По-перше, не може бути завданням облікової політики бюджетної установи закріплення базових принципів організації бухгалтерського обліку, адже облікова політика, що закріплена у відповідному наказі, є продуктом організації бухгалтерського обліку, тому зазначення в ній (в обліковій політиці) принципів організації бухгалтерського обліку є хибним твердженням. Аналогічна думка має бути висловлена щодо закріплення базових принципів планування діяльності СДС.

По-друге, жодний наказ про облікову політику не може своєчасно попередити негативні явища у фінансово-господарській діяльності.

По-третє, такі завдання, як: виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів; контроль наявності та руху як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їхнього цільового призначення та раціонального використання, не мають жодного відношення до організації або ведення БОСДС, це завдання внутрішнього контролю, задля виконання якого використовується інформаційна база бухгалтерського обліку СДС.

Також в окремих публікаціях, наприклад у статті [123], зазначається, що метою облікової політики є формування методів та принципів обліку, які зможуть забезпечити формування прозорої та достовірної фінансової звітності, яка відповідає вимогам, зазначеним у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Наведене твердження автора публікації [123], на нашу думку, є хибним, адже СДС не формує методи та принципи обліку, він їх обирає з нормативно встановлених, тому метою облікової політики СДС є забезпечення необхідних умов для гарантування повноти та достовірності як поточної інформації, так і показників фінансової звітності СДС.

Означена мета досягається завдяки неухильному дотриманню зазначених у наказі про облікову політику принципів обліку, методів оцінки та процедур обліку всіх об'єктів (нефінансових та фінансових активів, коштів бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, розрахунків, видів капіталу та фінансового результату, зобов'язань, доходів, витрат), що використовуються для складання і подання фінансової звітності СДС.

Під час формування облікової політики СДС необхідно керуватися НП(С)БОДС 125 та Методичними рекомендаціями [132], а також зважати на:

1) можливий вплив галузевих особливостей, нормативної бази, що має вплив на обліковий процес, а також існуючу систему організації бухгалтерського обліку СДС;

2) особливості застосування методичних прийомів, способів та процедур обліку, а також їх документування.

На наше переконання облікова політика СДС має охоплювати не лише питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вона має також

визначати аспекти управлінського обліку та управлінської звітності, у т. ч. податкового обліку, - податкових розрахунків, які також мають місце у діяльності СДС.

Облікова політика СДС оформлюється наказом керівника СДС та має мати низку додатків, головним з яких є робочий план рахунків бухгалтерського обліку СДС.

Головним фактором складання робочого плану рахунків є визначення облікової номенклатури. Також слід пам'ятати, що з метою більш повного відображення всіх фактів діяльності СДС у системі бухгалтерського обліку дозволяється до робочого плану рахунків включати додаткові субрахунки, які не передбачені типовим планом рахунків бухгалтерського обліку.

Також до безумовно важливих питань організації бухгалтерського обліку в державному секторі слід віднести питання організації діловодства, документування операцій та документообігу.

Не менш важливим питанням є організація роботи облікового апарату. Завдання і функції бухгалтерії, а також інших підрозділів СДС, зайнятих матеріальним обліком, визначені нормативними документами. Функції працівників бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які мають розроблятися головним бухгалтером з урахуванням дотримання кореляції прав, обов'язків та відповідальності конкретних виконавців облікових процедур.

Слід зважати на те, що структура бухгалтерії залежить від обсягу і характеру діяльності СДС, кількості філій, підрозділів, обсягу та рівня автоматизації облікових робіт. Перед обранням структури слід враховувати форму функціонування бухгалтерії, адже в державному секторі вона може бути централізована або децентралізована та в межах окремого СДС може мати лінійну, лінійно-штабну, або комбіновану структури.

Як відомо, процес бухгалтерського обліку з технологічного погляду складається з етапів і операцій, які, безумовно, тісно пов'язані між собою. Проте особливості цих складових дають підстави для обговорення питань

цілісності та частковості. Отож з'ясуємо поняття організаційних форм бухгалтерського обліку.

Під організаційною формою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним та методологічним підпорядкуванням. Залежно від співвідношення обох факторів - адміністративного і методологічного - виокремлюють взагалі три організаційні форми: централізацію, часткову централізацію і децентралізацію.

Під централізацією розуміють таку організаційну форму бухгалтерського обліку, згідно з якою обліковий процес у методологічному і адміністративному аспектах внутрішньо регулює головний бухгалтер. Таким чином, зазначена форма передбачає утворення та функціонування єдиного облікового центру. Зауважимо, що у процесі розробки та вдосконалення зазначеної форми в її межах виокремились поняття «центральна бухгалтерія» та «централізована бухгалтерія».

Центральна бухгалтерія являє собою структурний підрозділ СДС, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного СДС (рис. 2.1).

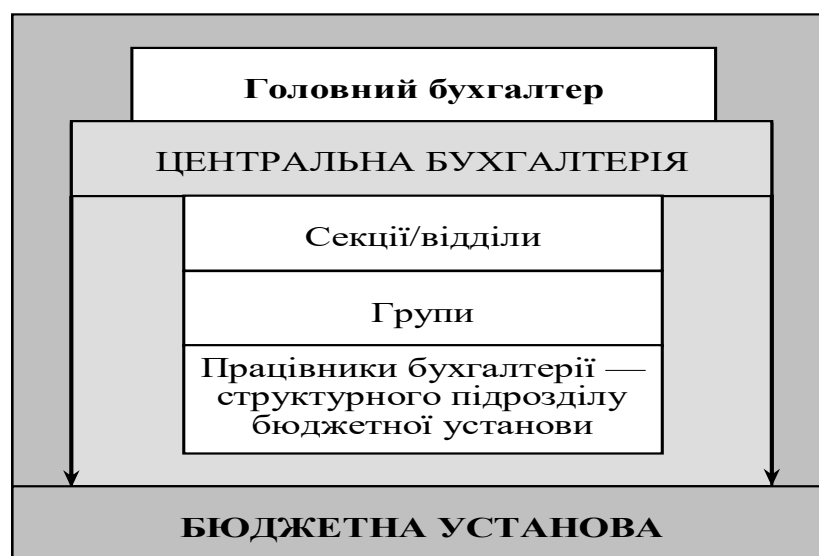


Рис. 2.1. Схема побудови центральної бухгалтерії шпиталю
Джерело: власна розробка С. Свірко

Очевидно, що в такому разі поділ облікових функцій відбувається в межах бухгалтерської служби. Однак функцію збору первинної інформації виконує як бухгалтерія, так і структурні підрозділи. Як відповідні приклади можна назвати механізм ведення табельного обліку, який є основою для подальшого нарахування заробітної плати, що його виконує працівник центральної бухгалтерії, облік результатів складання екзаменаційних сесій, на підставі якого центральна бухгалтерія здійснює розрахунок стипендій кожного зі студентів, і т. ін. Зауважимо, що форма центральної бухгалтерії передбачає єдність прав і обов'язків керівника СДС і керівника апарату центральної бухгалтерії – головного бухгалтера, а саме: зазначені посадові особи здійснюють спільне управління фінансово-господарською діяльністю СДС.

Форма «центральної бухгалтерії» набула поширення в порівняно великих установах і організаціях бюджетної сфери, до яких належать вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, заклади охорони здоров'я стаціонарного характеру.

Поняття централізованої бухгалтерії характерне переважно для бюджетних установ і організацій. Порядок функціонування централізованої бухгалтерії передбачає об'єднання однорідних установ і організацій єдиною бухгалтерською службою для здійснення більшості етапів облікового циклу.

Так, до функцій централізованої бухгалтерії належать:

- складання і погодження з керівниками установ кошторисів та розрахунків до них;
- здійснення контролю за ефективністю та цільовим характером використання коштів загального і спеціального фондів у процесі виконання кошторисів;
- здійснення контролю за своєчасним і правильним оформленням документів та законністю проведених господарських операцій;
- своєчасне здійснення фінансово-розрахункових операцій у процесі виконання кошторисів (нарахування та виплата стипендій, заробітної

плати та інших виплат працівникам установ; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами; розрахунки з іншими кредиторами і дебіторами);

- здійснення контролю за збереженням та ефективним використанням майново-матеріальних та інших цінностей – не фінансових та фінансових активів установ і організацій;
- проведення інвентаризації коштів, розрахунків, матеріальних цінностей та узагальнення результатів її проведення;
- складання та своєчасне подання до вищих органів звітності щодо виконання кошторисів;
- забезпечення керівників установ своєчасною та вірогідною інформацією про виконання планових показників кошторисів;
- проведення інструктажу матеріально відповідальних осіб на предмет організації складського обліку, зберігання товарно-матеріальних цінностей;
- здійснення організації облікового процесу.

Зауважимо, що керівники бюджетних установ і організацій, обслуговуваних централізованою бухгалтерією, не втрачають свого статусу розпорядника коштів, а отже, мають право:

- укладати угоди з юридичними і фізичними особами на виконання робіт, постачання товарів, надання послуг за умови погодження і візуванням угод головним бухгалтером централізованої бухгалтерії;
- укладати трудові угоди зі штатними працівниками установи чи організації, здійснювати їх переміщення, а також звільняти та визначати їхній посадовий оклад;
- одержувати аванси на господарські та інші потреби і дозволяти видачу авансів працівникам установи, організації в установленому порядку;

- дозволяти оплату видатків за рахунок асигнувань, передбачених кошторисом;
- витрачати на потреби установи матеріали, продукти харчування, медикаменти й перев'язувальні засоби та інші матеріальні цінності відповідно до встановлених норм;
- затверджувати накази на проведення інвентаризації та акти про результати її проведення;
- затверджувати відповідні акти на списання зношених і непридатних необоротних активів;
- затверджувати авансові звіти підзвітних осіб установи чи організації.

До обов'язків керівників установ і організацій та працівників, на яких покладено виконання окремих облікових функцій, входить відповідно:

- своєчасне вивчення та передача кошторису до централізованої бухгалтерії;
- своєчасна виплата зарплати;
- правильне оформлення та вчасна передача до централізованої бухгалтерії витягів із наказів та розпоряджень;
- вчасна передача до бухгалтерії первинної документації для здійснення облікового та контрольного процесів.

Цей вид централізації бухгалтерського обліку характерний для організації облікового процесу невеликих СДС (рис. 2.2).

Централізовані бухгалтерії утворюються при міністерствах, відомствах, управліннях, територіальних і районних медичних об'єднаннях; при районних і міських відділеннях освіти чи культури як за відомчою, так і за територіальною ознакою.

Інші організаційні форми бухгалтерського обліку мають обмежене застосування в системі бюджетних установ, а тому визначимо лише їхню сутність.

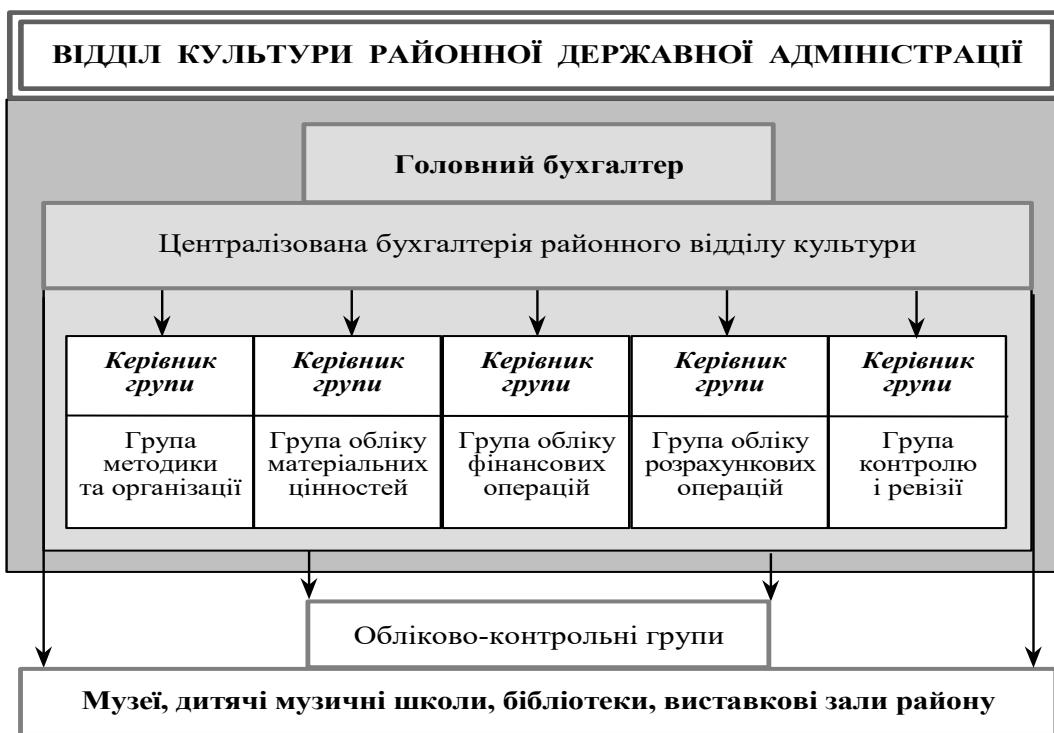


Рис. 2.2. Схема побудови централізованої бухгалтерії відділу культури районної державної адміністрації

Джерело: власна розробка С. Свірко

Форма часткової децентралізації передбачає утворення як центральної бухгалтерії, так і облікових груп у структурних підрозділах (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Схема побудови бухгалтерії вищого навчального закладу за організаційною формою часткової децентралізації

Джерело: власна розробка С. Свірко

При цьому облікові групи документально оформляють проведені операції, обробляють та групують документи щодо руху матеріальних запасів, розрахунків з робітниками і службовцями, складають звіти. Тобто процеси первинного обліку та контролю здійснюють на місцях проведення господарських операцій.

Центральна бухгалтерія в установлені строки приймає згруповану відповідним чином первинну документацію зі звітами до неї і на підставі отриманих даних відбиває проведені операції в системі рахунків бухгалтерського обліку. Отже, у разі часткової децентралізації обліковий процес в методологічному аспекті регулює головний бухгалтер, а в адміністративному - як головний бухгалтер, так і керівник відповідного структурного підрозділу.

Децентралізація характеризується методологічним підпорядкуванням облікового процесу головному бухгалтерові кожного зі структурних підрозділів та головному бухгалтерові центральної бухгалтерії, а в адміністративному розумінні - повною регламентацією з боку керівника структурного підрозділу. Згідно з цією формою передбачається утворення самостійних бухгалтерських служб у кожній філії чи структурному підрозділі на чолі з головним (старшим) бухгалтером центрального апарату бухгалтерії під керівництвом головного бухгалтера даного СДС. Бухгалтерії структурних підрозділів здійснюють повний цикл облікового процесу - від етапу первинного документування до складання балансу. Центральна чи головна бухгалтерія СДС приймає звітність бухгалтерських служб філій чи структурних підрозділів, узагальнює дані та формує пакет звітності за результатами діяльності СДС в цілому.

Важливе значення в плануванні діяльності бухгалтерії СДС відіграє Положення про структурний підрозділ (бухгалтерію). На другому місці за значенням знаходяться посадові інструкції співробітників бухгалтерії, які дозволяють:

- встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- визначити та закріпити обов'язки кожного співробітника, а також його права та персональну відповідальність;

- контролювати виконання роботи кожним виконавцем та оцінювати її результати.

Також, розглядаючи питання організації бухгалтерського обліку в державному секторі, слід звернути увагу на бухгалтерський контроль, частота та об'єкти якого мають визначатися в межах організації бухгалтерського обліку. Огляд опублікованих досліджень надає підстав стверджувати, що серед науковців не існує більш-менш узгодженої думки щодо сутності бухгалтерського контролю.

Зважаючи на результати раніш проведених досліджень ми дійшли висновку, що бухгалтерський контроль слід вважати складовою внутрішньогосподарського контролю [133], який охоплює всі сфери діяльності СДС.

Об'єктом бухгалтерського контролю є функціонування системи бухгалтерського обліку, а також організація матеріальної відповідальності.

Відповідно завданнями бухгалтерського контролю є перевірка дій облікового персоналу, а також матеріально-відповідальних осіб, пов'язаних з: складанням облікових документів; проведенням облікових процедур; дотриманням принципів та методики складання управлінської та фінансової форм звітності.

Наразі до основних форм бухгалтерського контролю СДС слід відносити перманентні документальні перевірки як у середині бухгалтерії (компетенція головного бухгалтера, його заступника), так і у місцях оформлення первинних документів (структурні підрозділи, місця знаходження / експлуатації / використання / зберігання нефінансових та фінансових активів). В межах означених форм контролю незалежно від виду контролю мають використовуватися відповідні методичні прийоми контролю, описані ще у джерелі [134]. Такі перевірки можуть бути проведені у будь-який час з ініціативи головного бухгалтера або бухгалтерів, які відповідають за ведення тієї або іншої ділянки облікового процесу. Окремою, специфічною формою бухгалтерського контролю є проведення інвентаризацій, особливо таких, що

проводяться перед складанням фінансової звітності. Специфічність даної форми контролю полягає у тому, що бухгалтерія не може на свій власний розсуд провести інвентаризацію. Вона може лише ініціювати її проведення на підставі наказу керівника СДС. Специфічність інвентаризації також полягає й у тому, що шляхом її проведення контролюється й діяльність самої бухгалтерії (повнота відображення інформації первинних документів, своєчасність відображення тощо).

Зрозуміло, що реалізація бухгалтерського контролю СДС набуває завершеності лише завдяки належній організації матеріальної відповідальності, адже матеріально-відповідальні особи складають матеріальні звіти про наявність та рух фінансових активів, коштів бюджетів та розпорядників бюджетів.

Наразі ми можемо констатувати, що державний сектор України є одним з важливих компонентів економіки воєнного стану та повоєнного відродження загалом, тому перспективи його покращення можуть бути повністю ідентифіковані завдяки показникам функціонування державних фінансів, що визначаються, у т.ч. на основі зведення фінансової звітності СДС. Забезпечення необхідної якості та достовірності інформації, прозорості державних фінансів є головною метою реформування бухгалтерського обліку СДС.

Проведене дослідження дозволило встановити, що модернізація обліку СДС має супроводжуватись коригуванням підходів до його організації. Критичний аналіз досягнутого рівня наукового обґрунтування змісту організації бухгалтерського обліку СДС дозволив сформулювати систему поглядів щодо її суттєвого удосконалення, а також її компонент.

Запропонована загальна концепція організації бухгалтерського обліку в державному секторі не замінює жодних нормативних актів з бухгалтерського обліку, адже, як правильно зазначили автори публікації [127], концепція покликана забезпечити зацікавлених фахівців інформацією: а) про загальні підходи до організації та ведення бухгалтерського обліку; б) бути основою

поетапної розробки нових і перегляду діючих нормативних актів з бухгалтерського обліку; в) про прийняття рішень з питань, ще не врегульовані нормативними актами; г) допомагати користувачам бухгалтерської інформації в розумінні даних, що містяться в бухгалтерській звітності [127, с. 235].

Сформульовані поняття та загальні вимоги до облікової політики, робочого плану рахунків, організації діловодства, документування операцій та документообігу, організації праці облікового апарату, поняття, сутності та форм бухгалтерського контролю суттєво доповнюють систему теоретичних знань та уточнюють процедури, що складають зміст організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Врахування отриманих висновків та викладених пропозицій оптимізуватиме обліковий процес, створюватиме достатні умови для оперативного складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору, а отже складатиме необхідне інформаційне забезпечення ефективного управління державними фінансами.

2.2. Облікова політика суб'єкта державного сектору: оновлена візія структурних елементів

Реалізація процесу трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі, що була розпочата у 2007 році, поступово наближає вітчизняний бухгалтерський облік СДС до міжнародних правил, принципів і стандартів його ведення в публічному секторі. Першим нормативним актом, яким була встановлена необхідність обрання облікової політики СДС було НП(С)БОДС 101 [135].

Так, згідно Розділу II НП(С)БОДС 101 облікова політика СДС має визначатися на основі НП(С)БОДС та зазначатися у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів, їх пріоритетність та процедури, що має застосовувати СДС та щодо яких

нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Після набрання чинності такого розпорядчого документу СДС має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС.

Також п. 2 Розділу II НП(С)БОДС 101 визначається, що якщо чинними НП(С)БОДС передбачено застосування декількох методів оцінки, то СДС повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

Жодних інших норм НП(С)БОДС 101 в частині розробки, структури, зміни облікової політики не визначає. З цієї причини головний бухгалтер СДС мав:

- ознайомитись зі змістом інших чинних НП(С)БОДС, що регулюють порядок обліку діяльності СДС;
- обрати норми визнання, оцінки, обліку, визначені у чинних НП(С)БОДС, що традиційно застосовувались СДС та, у разі їх варіативності та відсутності заборони щодо їх застосування СДС іншими нормативно-правовими актами, визначитись зі змістом облікової політики СДС.

Слід зазначити, що навіть за наявності достатньої компетентності головних бухгалтерів суб'єктів державного сектору підготовлені та затверджені розпорядчі документи, в яких визначалась облікова політика СДС, мали різну структуру, ступінь деталізації, що не сприяло розвитку стандартизації та галузевій уніфікації БОДС.

Черговим позитивним кроком у напрямку удосконалення БОДС стало затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [132].

Структура методичних рекомендацій [132] складається з положень, що стосуються рекомендацій щодо облікової політики, а також рекомендацій щодо змісту розпорядчого документа, що фіксує обрану облікову політику.

До суттєвих, на нашу думку, норм документу [132] можна віднести те, що:

- 1) облікова політика СДС складається самостійно на основі та з урахуванням норм НП(С)БОДС, а також інших нормативно-правових актів з БОДС та за

наявності прямої підпорядкованості має обов'язково погоджуватись головним розпорядником бюджетних коштів. Це означає, що облікова політика розпорядника бюджетних коштів має корелюватися та бути квазіскладовою облікової політики головного розпорядника бюджетних коштів. Облікова політика головних розпорядників бюджетних коштів не потребує жодного погодження;

- 2) облікова політика СДС що має подвійну підпорядкованість, погоджується суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис;
- 3) обрана СДС облікова політика описується в розпорядчому документі, ознайомлення з яким дозволяє встановити факт обрання принципів, методів і процедур, які використовуються СДС для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності. Наявність рекомендації щодо не включення до такого розпорядчого документа моноваріантних методів оцінки, обліку і процедур робить даний документ, на нашу думку, фрагментарним, що може ускладнити проведення внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, оцінку розуміння керівника СДС його відповідальності за організацію бухгалтерського обліку;
- 4) в методичних рекомендаціях відсутня вимога про відображення галузевих особливостей СДС в обліковій політиці. На нашу думку, це суттєвий недолік, адже галузеві особливості мають беззаперечний вплив як на зміст облікової політики, так і ведення як фінансового, так і управлінського обліку, особливості якого мають бути обов'язково відображені в розпорядчому документі про облікову політику. Це також певним чином пов'язано і з управлінською звітністю, адже так званий внутрішньогосподарський облік та звітність суб'єкта державного сектору не можуть бути так званою комерційною таємницею. Вони мають бути відомі й головним розпорядникам бюджетних коштів, і органам державного фінансового контролю, і, в разі необхідності, представникам громадськості, адже бюджетні кошти це складова публічних фінансів,

законність, доцільність та ефективність руху яких мають бути транспарентними.

Обов'язковими атрибутами облікової політики СДС має бути визначення:

- одиниці та порядку аналітичного обліку запасів;
- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- строків корисного використання груп основних засобів;
- строків корисного використання груп нематеріальних активів;
- періодичності нарахування амортизації;
- видів звітних сегментів та їх пріоритетність;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак;
- строків корисного використання груп довгострокових біологічних активів;
- кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку.

На завершення експрес-огляду методичних рекомендацій [132] варто зазначити, що підходи, умови та порядок зміни облікової політики є логічними, майже тотожними тим, що визначені для приватного сектора, за виключенням особливостей підпорядкування СДС.

За умов відносної простоти методичних рекомендацій [132] вітчизняні дослідники у своїх публікаціях час від часу зазначають про існування проблем у визначенні облікової політики СДС.

Так, із набуттям чинності НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», у публікації [120] її автором здійснена спроба обґрунтувати відповідні особливості формування облікової політики СДС, зокрема зазначено, що вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом: коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року; подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

В іншій публікації [119], опублікованій через рік після публікації [120], її автор стверджує, що «Аналіз рівня дослідження означеної теми показує, що окремі аспекти формування облікової політики установ державного сектору досі залишаються невирішеними. Тому є потреба в подальшому вивченні проблеми» [119, с.792-793]. Відповідно, заявивши про існування недостатньо вивченої проблеми, автор публікації [119] обирає за мету дослідження обґрунтування специфіки порядку зміни облікової політики установ державного сектору як важливого засобу формування інформації під час здійснення бухгалтерського обліку [119, с. 793].

За результатами проведеного дослідження автор дійшла висновку, що: «було визначено необхідність організації і формування облікової політики з урахуванням її особливостей. Були розкриті проблемні питання формування облікової політики бюджетних установ після впровадження стандартів бухгалтерського обліку державного сектору» [119, с. 796-797]. Однак, вивчення змісту публікації, не дозволило ідентифікувати факт розкриття саме проблемних питань формування облікової політики.

Розглядаючи облікову політику СДС на сучасному етапі модернізації системи бухгалтерського обліку в статті [136], опублікованій у 2019 р., її автор, за власним твердженням, проводить дослідження з метою всебічного розгляду основ формування облікової політики в державному секторі за умови

наближення до міжнародних стандартів і з урахуванням останніх тенденцій, пов'язаних, у першу чергу, з модернізацією системи бухгалтерського обліку, адже вважає, що результати попередніх досліджень мають дискусійний характер. Разом з тим, певної новизни, зокрема тієї що стосувалась би, за твердженням автора, всебічного розгляду основ формування облікової політики СДС, окрім принципів її формування (законності: обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам; адекватності: облікова політика повинна відповідати особливостям умов її суб'єкта державного сектору; єдності: облікова політика має бути єдиною для суб'єкта господарювання і підпорядкованих підрозділів незалежно від їх кількості) в публікації [136] не встановлено.

В іншій науковій статті, присвячені визначенню ролі облікової політики в забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ [124], опублікованій у 2021 р., автором вчергове стверджується, що: «введення в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі виявило певні проблемні аспекти в обліковій діяльності бюджетних установ, і саме тому потреба в подальшому вивченні зазначеної теми не зникає» [124, с. 2 з екрану]. Проведений аналіз публікації [124] на жаль не дозволив встановити ті проблемні аспекти, на існуванні яких наполягав автор. Разом з тим, стверджуючи, що такі проблемні аспекти існують, автор публікації вказав за мету дослідження «визначення місця облікової політики у забезпеченні виконання бюджетною установою своїх функцій щодо виробництва суспільних благ шляхом виявлення особливостей та ключових моментів процесу формування облікової політики бюджетних установ» [124, с. 2 з екрану].

Цілком логічним є те, що за визначеної актуальності та мети дослідження, автор публікації [124] у висновках зазначає, що: «облікова політика бюджетних установ є дієвим інструментом системи внутрішнього контролю. Облікова політика бюджетних установ хоча і є жорстко регламентованою,

проте є необхідним інструментом підвищення ефективності їх функціонування, оскільки надає можливості прийняття ефективних управлінських рішень на основі аналізу роботи установи, контролю цільового використання засобів завдяки правильному відображенню результатів операцій, які обліковуються, виходячи із вимог чинного законодавства» [124, с. 4 з екрану].

Отже, проведений аналіз публікації [124] на предмет причинно-наслідкового зв'язку між структурними елементами наукової публікації довів повну його відсутність, що у свою чергу формує прецедент скептичного ставлення до якості окремих наукових публікацій.

Наведений аналіз окремих публікацій ставить під сумнів актуальність дослідження організаційних та змістових аспектів облікової політики СДС. На наше переконання з позиції принципів розробки, загальної структури, облікова політика СДС є схожою за означеними елементами до облікової політики суб'єктів приватного сектору.

Звісно, облікова політика СДС має й суттєві відмінності, що обумовлені регулюванням питань визнання, оцінки, періодичності нарахування амортизації, списання, методів обліку тих об'єктів, які відображаються поза балансом, не використовуються, тощо, відповідно, відсутні в діяльності суб'єктів господарювання приватного сектору економіки.

Такі відмінності, на нашу думку, не слід вважати науковими проблемами, адже вони є наслідком впровадження нових НП(С)БОДС, нормативних документів, що пояснюють їх застосування, а також прийняття інших документів, що пояснюють, як саме має вестись БОДС.

Такі зміни триватимуть доти, доки головний регулятор БОДС в Україні, - Міністерство фінансів України, не дійде висновку, що комплекс заходів з трансформації системи БОДС успішно завершений.

Однак наразі зміни у обліковій політиці СДС триватимуть. Вони будуть пов'язані не лише з макрозмінами, вони безпосередньо залежатимуть від якості змісту конкретних НП(С)БОДС. З даного приводу варто згадати

НП(С)БО 9 «Запаси», розробленого для суб'єктів господарювання приватного сектору, який після затвердження Міністерством фінансів України, реєстрації Міністерством юстиції України отримав біля 90 змін та уточнень. Цей приклад яскраво свідчить про відсутність необхідної досконалості таких документів та вірогідність й необхідність їх удосконалення.

В цілому доля згаданого НП(С)БО та деяких інших НП(С)БО для суб'єктів господарювання приватного сектору свідчить, що й в частині практичного застосування НП(С)БОДС можуть мати місце певні прогалини, усунення яких має стати першочерговим завданням Міністерства фінансів України на шляху безповоротної трансформації БОДС як основного фактору зростання ефективності системи управління державними фінансами.

На підтвердження викладених думок вже наприкінці 2022 року, у певних СДС виникла нагальна потреба у зміні облікової політики.

Приймаючи рішення про зміну облікової політики слід пам'ятати, що: «Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених ... НП(С)БОДС, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності» (ч. 5 ст. 4 Закону [64]).

Отже, облікову політику СДС затверджують на постійній основі, а її перегляд має бути обґрунтований. Зміни до облікової політики вносять за умов, визначених п. 1 розділу III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», а саме коли:

- змінюються вимоги положення (статуту);
- змінюються вимоги органу, який затверджує НП(С)БОДС;
- зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності СДС.

Такими змінами згідно п. 2 розділу III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» є:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 3 Розділу III Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [132] перелік таких умов є іншим, зокрема такими умовами є:

- зміна вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Тобто вже не йдеться про зміни в положенні (статуті) як можливість впливати на облікову політику.

Наразі підстави для зміни облікової політики вже мали місце. Так упровадження в дію НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» на початку 2018 р. стало підставою для внесення зміни до наказу про облікову політику, адже змінилися вимоги щодо методології бухгалтерського обліку таких активів.

Зміни підходу до визначення вартісних ознак малоцінних необоротних матеріальних активів, що мали місце у 2021 р., також є прикладом і підставою для внесення змін до положення про облікову політику.

Отже, прецеденти змін облікової політики СДС мають місце і такі зміни триватимуть.

Нагадаємо, що наказ про облікову політику набирає чинності з початку року, тобто з 1 січня, тому на практиці об'єктивні та обґрунтовані зміни до облікової політики мають вноситися на початку нового фінансового року з урахуванням усіх законодавчих або внутрішніх змін, що мають вплив на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Змінена облікова політика має бути погоджена з установою вищого рівня, після чого вона має бути оформлена у вигляді розпорядчого документа, що набиратиме чинність після скасування попереднього.

Переглядаючи зміст чинного розпорядчого документа про облікову політику на відповідність чинним нормам та необхідне його уточнення, слід звернути увагу на аспекти:

- облікової політики в частині відображення основних засобів:
 - *визначення строків їх корисного використання:* типові строки корисного використання основних засобів наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики [132]. Якщо СДС визначає строки корисного використання об'єкта, які відрізняються від типових, то потрібно навести відповідне обґрунтування. Додатком до положення про облікову політику будуть строки корисного використання основних засобів;
 - *періодичність нарахування амортизації:* може бути щокварталу або раз на рік (п. 5 розділу IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»). Як правило, періодичність нарахування амортизації визначає головний розпорядник бюджетних коштів, та якщо ця вимога не встановлена, тоді СДС самостійно має визначитись з цим питанням;
 - *строки корисного використання:* згідно з п. 4 наказу «Про затвердження Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»» №312 [137], який набрав чинності 1 січня 2023 р., до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» внесені зміни щодо необхідності переглядати строки корисного використання на кінець звітного року в разі зміни очікуваних економічних вигід від використання активів. Разом із тим, має бути переглянута й ліквідаційна вартість основних засобів. При цьому амортизацію необхідно буде нараховувати з огляду на новий строк корисного використання та ліквідаційну вартість, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості;
 - *визначення ліквідаційної вартості основних засобів:* з огляду на саме визначення ліквідаційної вартості як суми коштів або вартості інших активів, які СДС очікує отримати від реалізації чи ліквідації активів, існує вибір щодо розрахунку цього показника. Розмір цієї вартості може бути зазначено у відсотках від первісної вартості відповідних

- активів, у вартості дорогоцінних металів і брухту, які містяться у відповідному активі, або іншим чином;
- *визначення критеріїв розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості* (п. 6 розд. I НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»), за умови наявності означених об'єктів у СДС. Так, об'єкт може вважатися інвестиційною нерухомістю, якщо СДС одержує орендні платежі за договором про операційну оренду нерухомості та площа об'єкта нерухомості, на яку орендарі набули права користування за договорами про операційну оренду, становить понад 50% від його загальної площі;
 - облікової політики в частині відображення нематеріальних активів:
 - *строки корисного використання*: типові строки корисного використання нематеріальних активів наведено в додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики [132]. У разі самостійного визначення строків корисного використання об'єктів, які відрізняються від типових, має наводитись відповідне обґрунтування установлених термінів. Додатком до положення про облікову політику будуть строки корисного використання нематеріальних активів (або строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів);
 - *періодичність нарахування амортизації*: може бути щокварталу або раз на рік. Як правило, періодичність нарахування амортизації визначає головний розпорядник бюджетних коштів, та якщо ця вимога не установлена, тоді СДС самостійно має визначитись із цим питанням;
 - облікової політики в частині біологічних активів:
 - *оцінка та амортизація*: здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», типові строки корисного використання наведені в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики [132]. Якщо вони відрізняються від типових, СДС визначає їх

самостійно, враховуючи час, протягом якого ці активи буде використовувати із запланованою метою або від їх використання буде отримано очікуваний СДС обсяг сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів. Елементом облікової політики є одиниця обліку біологічних активів (п. 2 розділу II НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» пропонує обрати прийнятний варіант: окремий вид біологічних активів або їх групу);

▪ облікової політики в частині відображення запасів:

- *одиниця аналітичного обліку запасів* (найменування або однорідна група (вид) (п. 3 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси»));
- *порядок аналітичного обліку запасів* (у місцях зберігання запасів матеріально-відповідальні особи ведуть кількісний облік їх руху в картці складського обліку запасів за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю; у бухгалтерії обліковують запаси в оборотних відомостях за найменуваннями та номенклатурними номерами в розрізі матеріально-відповідальних осіб (п. 40 розділу II Методичних рекомендацій з обліку запасів));
- *методи оцінки вибуття запасів* (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)), (п. 4 розд. IV НП(С)БОДС 123 «Запаси»);
- *періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів* (щомісяця чи на дату здійснення операції з вибуття (п. 6, 7 розділу IV НП(С)БОДС 123 «Запаси»));
- *порядок обліку й розподілення транспортно-заготівельних витрат*, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку таких витрат (із застосуванням окремого субрахунку їх обліку або окремого аналітичного субрахунку за окремими групами запасів (п. 10 розділу IV НП(С)БОДС 123 «Запаси»));

▪ облікової політики в частині відображення витрат:

- *визначення періоду, який вважається звітним стосовно відображення витрат майбутніх періодів*: дане питання немає чіткого законодавчого визначення, лише говориться про «звітний період»: місяць (ч. 1 п. 5 розд. I Порядку № 44 [139]), квартал (п. 7 розд. III НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [135] та п. 1.7 Порядку № 307 [140]) або календарний рік (п. 7 розділу III НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [135]);
- *перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, визначення бази їх розподілу* (якщо такий об'єкт актуальний для СДС). Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) (п. 6 розділу IV НП(С)БОДС 135 «Витрати»);
- *визначення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)* (якщо це актуально для СДС). Якщо СДС виготовляє продукцію чи надає платні послуги, СДС за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах компетенції відповідно до їхніх галузевих особливостей визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з п. 1 розділу IV НП(С)БОДС 135 «Витрати»;
- облікової політики в частині відображення доходів:
 - *визнання доходів*: визнаючи дохід від надання платних послуг, ідентифікують ступінь завершеності операції на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (пп. 1.3 п. 1 розділу III НП(С)БОДС 124 «Доходи»). Дохід, пов'язаний з наданням послуг, можна визнавати, наприклад, якщо ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу становить 100 %. Саме це й буде вважатися елементом облікової політики. Правило визнання доходу від необмінних операцій також може бути складовою

облікової політики, адже дохід від необмінних операцій визнають одночасно з отриманням активів, послуг (робіт) (пп. 3.4 п. 3 розділу II НП(С)БОДС 124 «Доходи»). Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі СДС може визнаватись доходом та активом звітного періоду, у якому вони фактично були отримані (пп. 3.6 п. 3 розділу II НП(С)БОДС 124 «Доходи»). Відповідно, наявність необов'язковості передбачає існування варіантів, тому означене має відобразитися в розпорядчому документі про облікову політику СДС.

За результатами проведеного огляду слід також наголосити, що зміст облікової політики, у т.ч. її зміни відповідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», п. 1 розділу III НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» мають бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності.

Документом, який визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в обліковій політиці, є НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Так, наприклад, У Звіті про власний капітал (форма № 4-дс) наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС (п. 2 розділу VIII НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»).

Зміни облікової політики передбачають відображення у Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5-дс). Відповідно до п. 3 розділу IV НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» підлягають розкриттю:

- 1) причини та сутність зміни;

2) сума коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітної року або обґрунтування неможливості її достовірно визначити;

3) факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

Зокрема, про це зазначено в пп. 1.1 п. 1 та пп. 2.1 п. 2 розділу IV НП(С)БОДС 124 «Доходи». Йдеться про необхідність відображення обраної політики визнання доходів від надання послуг і доходів від необмінних операцій.

Отже, облікова політика є важливою та обов'язковою складовою наказу СДС про організацію бухгалтерського обліку, яка визначає сукупність принципів, методик і процедур, самостійно обраних СДС для забезпечення повноти та достовірності відображення умов, процесів та наслідків функціонування СДС в облікових регістрах та фінансовій звітності, яких СДС зобов'язаний дотримуватись при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, виходячи з чинних НП(С)БОДС, інших нормативних актів, а також особливостей діяльності СДС.

Відповідно, всі офіційно затверджені рішення в частині удосконалення або прийняття нових НП(С)БОДС мають знайти належне відображення у відповідному розпорядчому документі. Означена обставина актуалізує важливість включення до програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС модуля «Облікова політика СДС та її актуальні зміни».

2.3. Фінансова звітність суб'єкта державного сектору: особливості формування та вплив на управління державними фінансами

В умовах реалізації стратегії реформування системи управління державними фінансами вагомим значенням набуває визначення ефективності витрачання бюджетних ресурсів. Основним джерелом інформаційного

забезпечення такої оцінки є інформація, що продукується бухгалтерським обліком у державному секторі. Квінтесенцією функціонування системи БОДС є фінансова звітність СДС. Її зміст дозволяє не лише зробити експерес-оцінку діяльності СДС, вона дозволяє оцінити ступінь виконання кошторису та підвищення якості надання окремих видів послуг, провести діагностику фінансового стану, проаналізувати фінансові результати діяльності, вивчити зміни у власному капіталі та рух грошових коштів тощо. Така інформація є вкрай важливою як для самого СДС, так і для центральних органів виконавчої влади.

Зважаючи на те, що реформування системи УДФ, а також реформування БОДС тривають, питання реформування фінансової звітності СДС залишається актуальним та пріоритетним для України.

Так, на думку авторів публікації [140], реформування БОДС запустило «складний механізм, що суттєво скоригував усі управлінські функції, які стосувалися «наповнення» інформаційним контекстом форм звітності та подальшого їх використання під час аналітичних обчислень, контрольних перевірок і прийняття управлінських рішень» [140, с. 225].

На думку багатьох дослідників задля удосконалення фінансової звітності доцільно використовувати міжнародний досвід, системи і традиції бухгалтерського обліку СДС в різних країнах. Ця звітність, з одного боку, повинна відповідати міжнародним стандартам, а з іншого боку, мала б бути найбільш близькою до існуючих форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору нашої країни.

Розглядаючи значення фінансової звітності СДС для прийняття управлінських рішень слід зважати на її певні особливості, зокрема:

- обов'язковість та державне регламентування, що впливає з характеру затвердження бюджету. Регулювання питань методології звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ покладено на Державну казначейську службу України та Міністерство фінансів України, яке суворо регламентує склад і порядок

складання звітності, розгляд та затвердження. Усі бюджетні установи повинні дотримуватись правил та термінів складання звітності, подавати її в установленому обсязі. Метою цього регулювання є як створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, так і їхнє удосконалення;

- єдність форми та змісту, що дозволяє здійснювати статистичне групування та зведення її показників;
- методологічну єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків однакових звітних показників, їхнє обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису СДС на всіх рівнях державного та місцевих бюджетів;
- простоту, ясність, доступність та прозорість звітності, які необхідні для широкого залучення всіх працівників до управління, активізації людського фактора;
- послідовність, що закріплює на практиці поетапність складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого [141, с. 48].

Разом з тим, як зазначає автор статті [42], з початку 2017 р. фінансова звітність СДС зазнала значних змін, що були пов'язані як із запровадженням у дію нових законодавчих норм і бухгалтерських стандартів, так і уведенням у дію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який кардинально змінив типову кореспонденцію рахунків та систему облікових рахунків. Не менш важливим стало складання фінансової звітності за формами, поданими в додатках до НП(С)БОДС 101 [42, с. 209].

Звісно, що практична діяльність, пов'язана зі складанням фінансової звітності СДС має свої особливості, іноді обумовлює виникнення проблем практичного характеру, на які час від часу звертають увагу вітчизняні дослідники.

Проблеми методики складання звітності бюджетних установ, як зазначають автори публікацій [42; 140], висвітлювались в працях багатьох вітчизняних дослідників облікової сфери діяльності бюджетних установ та державного сектору економіки, зокрема: Свірко С.В., Хорунжак Н.М., Лучко М.Р., Штимер Л.Т., Сушко Н.І. та інших. Переважна більшість дослідників правильно, на нашу думку, вважали нормативно-правову базу бухгалтерського обліку бюджетних установ не повністю досконалою та такою, що потребує обговорення та доопрацювання.

Так, на думку Н.М. Хорунжак, найбільш суттєвою проблемою в межах реформування БОДС є формування єдиних форм звітності, здатних відобразити стан засобів і джерел різних як за структурою, так і за метою діяльності суб'єктів державного сектору [142, с. 71].

На думку інших дослідників були й інші проблеми, зокрема такі, що пов'язані з переходом на новий план рахунків, що в 2023 р. вже втратило свою актуальність, а також запровадження нових форм звітності, наведених у додатках до НП(С)БОДС 101.

Певною проблемою, на думку Н. Сушко, було недостатнє висвітлення змісту підготовчої роботи щодо складання фінансової звітності СДС, що певною мірою могло стати причиною викривлення змісту фінансової звітності [143, с. 6].

Отже, переважна більшість дослідників, що вивчала проблеми формування фінансової звітності СДС, період після лютого 2017 р. сприйняла як перехідний.

Саме у цей час актуалізувались дослідження, пов'язані з уточненням принципів та методів підготовки фінансової звітності СДС, однак, на нашу думку, такі дослідження нічого цінного у науковому плані, за винятком огляду проблем практичного характеру, не містили. Прикладом таких публікацій є статті [42; 140; 144].

Полеміка щодо методики складання фінансової звітності СДС триває та мабуть буде продовжуватись, адже удосконалення НП(С)БОДС

обумовлюватиме коригування облікової політики СДС, а також не виключатиме внесення змін до фінансової звітності СДС.

Наразі, враховуючи перебування України у стані ведення визвольної війни та дії воєнного стану, складання фінансової звітності СДС має наступні особливості, що визначаються низкою нормативно-правових актів, а саме:

- Бюджетним кодексом України;
- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [63];
- Законом України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.02.2022 № 2115-IX [145];
- Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [146];
- Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану, затвердженим постановою Кабміну від 09.06.2021 № 590 [147];
- НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [135];
- НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [148];
- НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [149];
- Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977 «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» [150];
- Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 [151];

- Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 [151].

Отже, відповідно до НП(С)БОДС 101 фінансова звітність СДС складається з: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів та Приміток до річної фінансової звітності [135].

Заповнюючи фінансову звітність слід пам'ятати про те, що стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена. При ліквідації СДС складає фінансовий звіт в обсязі річної фінансової звітності.

Базовою формою фінансової звітності СДС є форма № 1-дс «Баланс» [135; 139], - звіт про фінансовий стан, у якому мають бути відображені активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Звітні дані статей форми № 1-дс на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей форм № 1-дс на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року).

Відповідно до НП(С)БОДС 101 згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними НП(С)БОДС. Підсумок активів форми № 1-дс повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

НП(С)БОДС 101 зазначає, що актив відображається в форма № 1-дс за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням. Витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в формі № 1-дс, включаються до складу витрат звітного

періоду у звіті про фінансові результати. Зобов'язання відображається у формі № 1-дс, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Власний капітал та фінансовий результат відображаються у формі № 1-дс одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни.

Оцінка та розкриття статей форми № 1-дс здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства. Оцінка та подальше розкриття окремих статей форми № 1-дс в примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними НП(С)БОДС.

Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) [135; 139] відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності СДС та бюджету протягом звітного періоду та складається з чотирьох розділів:

I. Фінансовий результат діяльності;

II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III. Виконання бюджету (кошторису).

IV. Елементи витрат за обмінними операціями.

Перед складанням форми № 2-дс слід пам'ятати, що:

- за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід відображається у формі № 2-дс у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності;
- за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у формі № 2-дс у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності;
- якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у формі № 2-дс на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді

амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди;

- витрати відображаються у формі № 2-дс, у разі якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами;
- згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними НП(С)БОДС;
- розкриття статей форми № 2-дс здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства;
- у розділі II форми № 2-дс наводиться інформація про видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету за звітний період та аналогічний період попереднього року;
- у розділі III форми № 2-дс наводиться інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом);
- у формі № 2-дс визначаються різниці між фактичними сумами виконання бюджету (кошторису) (касовими видатками), затвердженими показниками плану на звітний рік (за загальним фондом) та показниками плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом);
- фактичні суми виконання (касові видатки) у формі № 2-дс слід подавати за методологією складання бюджету (кошторису) за відповідний звітний період;
- у розділі IV форми № 2-дс наводяться відповідні елементи витрат, яких зазнав СДС в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [135; 139]. Якщо рух грошових коштів у результаті

однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності. Суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто. Негрошові операції не включаються до форми № 3-дс. Розкриття статей форми № 3-дс здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу [135; 139]. Відповідно до НП(С)БОДС 101 у формі № 4-дс наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС. У формі № 4-дс розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника. У формі № 4-дс окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС. Звіт про власний капітал відображає профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності зокрема бюджетних установ. Розкриття статей форми № 4-дс СДС здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Важливим уточнюючим положенням НП(С)БОДС 101 виступає порядок розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, відповідно до якого пов'язаними сторонами є:

- контролюючий СДС та СДС, який прямо або опосередковано перебуває під контролем цього СДС;
- контрольований СДС та СДС, який прямо або опосередковано контролює цей СДС;

- суб'єкт господарювання - одержувач бюджетних коштів та СДС - розпорядник бюджетних коштів за бюджетною програмою;
- суб'єкт господарювання, який належить до сфери управління СДС, та СДС, у сфері управління якого перебуває цей суб'єкт господарювання [135; 139].

НП(С)БОДС закріплює склад операцій пов'язаних сторін, до яких належить: надання та отримання послуг; придбання або передача/продаж товарів, робіт, інших активів; придбання або передача/продаж нерухомого майна; орендні операції; фінансові операції; передача зобов'язань [135; 139].

НП(С)БОДС 101 регламентує порядок уточнення інформації фінансової звітності після дати балансу. Так, події після дати балансу, що уточнюють інформацію про операції, відображені у бухгалтерському обліку протягом звітного періоду, яка впливає на визнання та оцінку доходів, витрат, активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, можуть потребувати коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про суттєве завищення їх вартості, визначеної на дату балансу; продаж запасів, що свідчить про необґрунтоване завищення чистої вартості їх реалізації на дату балансу; прийняття рішення про перерозподіл доходів; прийняття рішення про списання заборгованості, стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності, тощо.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 події, що відбуваються після дати балансу та вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, але розкриваються в примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: прийняття рішення щодо реорганізації або припинення діяльності суб'єкта державного сектору; істотні придбання і продаж активів; знищення (втрати) активів СДС внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність бюджетних установ зокрема.

Якщо події після дати балансу свідчать про ймовірність припинення діяльності бюджетної установи зокрема або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Завершальним блоком НП(С)БОДС 101 виступає порядок розкриття інформації у фінансовій звітності. Вказаний НП(С)БОДС зазначає, що для забезпечення зрозумілості фінансової звітності користувачам, остання повинна містити [135; 139]:

- інформацію про СДС;
- дату звітності та звітний період;
- дані про валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;
- інформацію про:
 - облікову політику СДС та її зміни;
 - консолідацію фінансових звітів;
 - припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
 - обмеження щодо володіння активами;
 - участь у спільних підприємствах;
 - виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
 - переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС.

Складаючи фінансову звітність в умовах дії воєнного стану СДС слід зважати на те, що на період дії воєнного стану призупинена дія статті 80 у частині дотримання термінів подання звітності про виконання місцевих бюджетів, а також дія ч. 5 статті 28 Бюджетного кодексу України [13], яка визначала порядок та терміни оприлюднення інформації про виконання місцевих бюджетів, про виконання бюджетних програм, оприлюднення

паспортів бюджетних програм на поточний бюджетний період (включаючи зміни до паспортів бюджетних програм), звітів про виконання паспортів бюджетних програм за звітний бюджетний період, результатів оцінки ефективності бюджетних програм за звітний бюджетний період.

Перед складанням річної фінансової звітності бухгалтерія, а також керівництво СДС має виконати наступні процедури:

1. Перевірити наявність та якість первинних документів. Під час виконання означеної процедури слід звернути увагу на документи, що були оброблені у звітному періоді, проте не були внесені до реєстрів бухгалтерського обліку. За наявності таких документів необхідно відобразити всі дані в обліку розпорядника бюджетних коштів.
2. Провести інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879 [153].

Питання, що пов'язані з проведенням інвентаризації нами вже часткового висвітлювалось у п. 2.2 монографії. Проте, розуміючи важливість інвентаризації для процесу складання та гарантування достовірності фінансової звітності СДС, хочемо зупинитися на даному питанні більш детально.

Отже, Положення [153] є загальним, а також є обов'язковим до виконання не лише СДС, а й суб'єктами приватного та комунального секторів економіки. Окремо зупинимось на недоліках даного положення. По-перше, об'єктами інвентаризації є лише активи та зобов'язання, що суттєво звужує потенціал річної інвентаризації СДС. Згадаємо назву наказу Головного управління Державного казначейства України від 30 жовтня 1998 року № 90 «Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ» [154], згідно якого об'єктами інвентаризації виступали всі статті балансу. Звісно, це не правильно (про це ми зазначали ще у публікації [155], однак Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №879 [153], цю проблему не розв'язало, ба більше, в

окремих аспектах воно стало ще гіршим за попередній нормативний документ, - Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» від 11 серпня 1994 року № 69).

За результатами аналізу змісту Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №879 [153], його можна визнати непридатним до застосування СДС, адже воно: стосується комерційних підприємств; має недоліки в організації та змісті основних правил проведення інвентаризації, у т.ч. недоліки у визначенні завдань, повноважень, обов'язків інвентаризаційних та робочих інвентаризаційних комісій. Одним з головних недоліків чинного Положення № 879 [153] є те, що ним рекомендується під час виявлення при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, зокрема недостачу запасів у межах установлених норм природного убутку, встановлену під час інвентаризації, списувати за розпорядженням керівника підприємства на витрати.

Однак слід зважати на те, що норми природного убутку застосовуються лише у випадках зберігання запасів, які під впливом власних фізико-хімічних властивостей можуть в разі тривалого зберігання втрачати у вазі за рахунок випаровування, вимерзання, всихання.

На сьогодні поряд із нормами природного убутку (далі – НПУ), затвердженими виконавчою владою України, продовжують застосовуватися НПУ, прийняті ще за часів Радянського Союзу [156]. Правомірність застосування таких норм підтверджується постановою Верховної Ради від 12.09.91 р № 1545-ХІІ «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР», в якому встановлено, що до прийняття відповідних актів законодавства України застосовуються акти законодавства Союзу РСР із питань, які не врегульовані законодавством України, за умови, що вони не суперечать Конституції і законам України. Це підтвердило також Мінекономіки в листі від 19.09.03 р. № 83-22/605.

Разом з тим, вважаємо переважну більшість норм недостатньо обґрунтованими, адже за часів їх прийняття вони переглядалися кожні п'ять років за результатами дослідно-експериментальних дій. Наразі перегляд НПУ у такий спосіб не здійснюється. Враховуючи означене вважаємо за доцільне вкрай виважено підходити до застосування норм природного убутку і пам'ятати, що застосування норм природного убутку може бути лише до запасів, що знаходяться в стані спокою певний час (зберігаються) та можуть втрачати лише в вазі, а не в кількості.

3. Провести списання дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув. Означена процедура має бути виконана лише за результатами інвентаризації розрахунків та на підставі рішення керівника СДС. Зокрема списанню підлягатиме:

- дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною до стягнення (п. 3.5 розділу III Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 [157]);
- кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету крім власних надходжень бюджетних установ (п. 4.2 розд. IV Порядку 372[157]).

4. Нарахувати амортизацію, враховуючи дію норм НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», що набрали чинності 01.01.2023 р.:

- амортизація не нараховується на об'єкти основних засобів (далі - ОЗ), доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції та/або в районах проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану;

- строк корисного використання та ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ переглядається на кінець звітного періоду у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання;
- амортизація об'єкта ОЗ нараховується, з урахуванням нового строку корисного використання та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місцем зміни строку корисного використання та або ліквідаційної вартості;
- зміна строку використання та зміна ліквідаційної вартості об'єкта ОЗ відображаються як зміни облікових оцінок відповідно до НП(С)БОДС 125 «Зміна облікових оцінок та виправлення помилок».

5. Здійснити виправлення помилок, виявлених під час підготовки звіту, відповідно до вимог НП(С)БОДС 125. Якщо помилки були виявлені, слід скласти бухгалтерську довідку, типова форма якої затверджена наказом Мінфіну від 08.09.2017 № 755. Встановлені помилки в облікових регістрах за минулий звітний період мають виправлятися способом сторно. У бухгалтерській довідці, помилка (сума, кореспонденція субрахунків) має бути внесена червоним чорнилом або із знаком «мінус», а виправлення (сума, кореспонденція субрахунків) - чорнилом темного кольору. Внесенням цих даних до регістру бухгалтерського обліку і книги «Журнал-головна» в місяці, у якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображаються правильна сума і кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку. У довідці має бути також наведена причина помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку. Довідку має підписати працівник, який її склав, а також головний бухгалтер СДС.
6. Узагальнити облікові дані. Дану процедуру слід проводити у спосіб складання оборотних відомостей та закриття меморіальних ордерів й регістрів аналітичного обліку за останній місяць звітного року. Дані з меморіальних ордерів необхідно перенести до регістрів аналітичного обліку в розрізі КПКВК і фондів бюджету, а також до книги «Журнал-

Головна». Після цього необхідно визначити залишки за відповідними субрахунками в регістрах обліку за кожним КПКВК та фондами бюджету (загальним та спеціальним).

7. Визначити фінансовий результат звітного періоду. Для цього субрахунки доходів (7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511) і витрат (8011, 8111, 8012, 8112, 8013, 8013, 8014, 8114, 8115, 8211, 8212, 8311, 8411, 8511) слід закрити на фінансовий результат звітного періоду (субрахунок 5511), пам'ятаючи, що в кінці року сальдо субрахунку 5511 має бути списано на субрахунок 5512.

Виконання означених процедур є передумовою складання річної фінансової звітності СДС, в складі якої, як зазначалось раніше:

- Баланс (форма № 1-дс);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс);
- Звіт про власний капітал (форма № 4-дс);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5-дс), включаючи додаток «Інформація за сегментами».

Форма 6-дс складається і подається виключно розпорядниками коштів, які складають консолідовану фінансову звітність

Форми фінансової звітності мають складатися та подаватися СДС із застосуванням АС «Є-Звітність».

Огляд особливостей складання фінансової звітності СДС буде неповним без наведення окремих важливих аспектів, на яких зупинимось більш детально (загальні аспекти складання фінансової звітності було розглянуто вище).

Так, під час заповнення форми №1-дс слід пам'ятати, що:

- звітні дані статей форми №1-дс на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей форми №1-дс на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного

періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року);

- інформація за статтями активу і пасиву форми №1-дс відображається на підставі даних відповідних субрахунків бухгалтерського обліку, узагальнених розпорядниками бюджетних коштів протягом звітного періоду у книзі «Журнал-головна». Правила ведення книги «Журнал-головна» визначено Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів СДС, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755 [158];
- інформація про активи, до яких неможливо забезпечити безпечний та безперешкодний доступ, та зобов'язання і власний капітал, які не можуть бути документально підтвержені у зв'язку з відсутністю доступу до відповідних первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, відображається за даними бухгалтерського обліку (п. 12 Порядку 419 [146]);
- бюджетні установи Розділ III «Забезпечення» не заповнюють.

Під час заповнення Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) важливо пам'ятати, що він відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності СДС протягом звітного періоду. Тобто, цей звіт характеризує фінансові результати діяльності розпорядника бюджетних коштів за звітний період. Відповідно, за статтями розділів I, II та IV розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів наводяться суми нарахованих доходів та визнаних витрат відповідно до вимог НП(С)БОДС, відображених на відповідних субрахунках Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203). Також слід пам'ятати, що Розділ III розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється.

Складаючи Звіт про рух грошових коштів (форма № 3 – дс) слід пам'ятати, що він має відображати рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, відповідно суми

надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, мають наводитись розгорнуто. Інформаційним забезпеченням процесу складання Звіту про рух грошових коштів є інформація карток аналітичного обліку [159]:

- касових видатків;
- відкритих (виділених) асигнувань;
- доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);
- фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів);
- капітальних видатків.

Складаючи Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) слід пам'ятати, що він має певний взаємозв'язок з даними інших форм річної фінансової звітності, зокрема Балансом (форма 1-дс) та Звітом про фінансові результати (форма № 2-дс). Відповідно форма № 4-дс складається у формі шахової таблиці в розрізі статей, які включаються до складу першого розділу пасиву балансу та причин їх зміни. Шаховий принцип побудови звіту передбачає розміщення по горизонталі елементів (статей) власного капіталу, а по вертикалі - основних операцій, які можуть призвести до зміни окремих статей і власного капіталу в цілому.

Складаючи Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5-дс) слід пам'ятати, що кожний НП(С)БОДС містить розділ, що пояснює, яку інформацію потрібно розкрити в Примітках до річної фінансової звітності, для того, щоб фінансова звітність СДС була зрозумілою користувачам. Наразі у формі №5-дс має бути розкрита інформація за об'єктами БОДС, що згрупована у розділи: I. Основні засоби. II. Нематеріальні активи. III. Капітальні інвестиції. IV. Виробничі запаси. V. Фінансові інвестиції. VI. Зобов'язання. VII. Дебіторська заборгованість. VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. IX. Доходи та витрати. X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей. XI. Будівельні контракти. XII. Біологічні активи. XIII. Розшифрування позабалансових рахунків.

Наразі вимоги до складання форми № 5-дс оновлені [160]. Зміни, які внесені до форми № 5-дс, можна поділити на дві групи:

- 1) які потребуватимуть додаткової інформації, даних бухгалтерського обліку;
- 2) які обумовили інші фактори.

Зокрема, слід звернути увагу на те, що відбулась зміна на титульному аркуші форми № 5-дс. Назву графи «КОАТУУ» замінили на «КАТОТТГ». Така зміна необхідна, щоб привести форму у відповідність до назви Кодифікатора адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад, зміненої через адміністративно-територіальну реформу. А в розділі I. Основні засоби її змінили, щоб упорядкувати нумерацію кодів рядків.

Отже, заповнюючи форму № 5-дс слід врахувати зміни, що були внесені до розділів I. Основні засоби, IV. Виробничі запаси, VII. Дебіторська заборгованість, XII. Біологічні активи, XIII. Розшифрування позабалансових рахунків.

Остання форма фінансової звітності СДС, - форма № 6-дс, заповнюється не усіма СДС, адже НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» застосовується суб'єктами державного сектору, які складають та подають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи. Форма № 6-дс «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами», визначена у додатку до НП(С)БОДС 103 [149], містить 2 розділи: I. Показники пріоритетних звітних сегментів. II. Показники за допоміжними звітними сегментами.

Дана форма фінансової звітності має свої особливості, а також власний понятійний апарат, зокрема:

географічний сегмент - це відокремлювана частина діяльності СДС у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших:

- економічними і геополітичними умовами географічного регіону;
- особливістю діяльності в різних географічних регіонах;

- територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт);
 - характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
 - правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах;
- сегмент діяльності - це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності

СДС, який відрізняється від інших:

- видом послуг (робіт);
- способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);
- характером діяльності;
- цілями діяльності;
- категорією споживачів послуг (робіт);

звітний сегмент - сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності СДС.

Складаючи форму № 6-дс слід пам'ятати, що:

- види сегментів та їх пріоритетність визначаються обліковою політикою СДС;
- сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:
 - 1) дохід цього сегмента СДС становить не менше ніж 10% сукупного доходу;
 - 2) витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10% сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
 - 3) балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

У разі невідповідності зазначеним критеріям необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів.

Слід також пам'ятати, що сегмент, який не відповідає зазначеним критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для СДС в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою п. 7 розд. II НП(С)БОДС 103 [149].

Сегменти діяльності або географічні сегменти, які не відповідають вищезазначеним критеріям і які не можна включити до складу будь-якого звітного сегмента, вважаються неподібними сегментами п. 8 розд. II НП(С)БОДС 103 [149].

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки мають складати та подавати консолідовану фінансову звітність порядок складання та подання якої визначається НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [148].

Нагадаємо, що до складу консолідованої фінансової звітності входить: Консолідований баланс (форма № 1-кдс), Консолідований звіт про фінансові результати (форма № 2-кдс), Консолідований звіт про рух грошових коштів (форма № 3-кдс), Консолідований звіт про власний капітал (форма № 4-кдс).

При складанні консолідованої фінансової звітності слід пам'ятати, що виключенню підлягають:

- 1) сальдо та операції між СДС в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи;
- 2) нереалізовані витрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Отже, складання фінансової звітності СДС є достатньо трудомісткою діяльністю, складність якої залежить від обсягів діяльності СДС та безпосередньо залежить від змін, що вносяться до НП(С)БОДС.

Вся відповідальність за достовірність фінансової звітності покладається на обліковий персонал СДС, хоча, як зазначалось раніше, суттєву роль у гарантуванні достовірності облікової інформації відіграють внутрішній контроль та внутрішній аудит. Діяльність посадових осіб СДС у цьому напрямку має забезпечувати впевненість у достовірності фінансової звітності, - основу очікуваної ефективності прийнятих управлінських рішень.

Крім функції джерела інформації, фінансова звітність виконує контрольну функцію, яка полягає у спостереженні, як зовнішніх, так і внутрішніх органів управління за правильністю відображення фінансово-господарської діяльності СДС. Внутрішніми користувачами є безпосередньо бухгалтери, управлінський персонал та інші особи СДС, які використовують звітність в своїй роботі. Зовнішніми користувачами виступають суб'єкти, яким така звітність надається у встановленому порядку. Інформація, наведена в фінансовій звітності, повинна всебічно задовольняти потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. У зв'язку з цим виникає потреба у постійному вдосконаленні звітності.

Зміст фінансової звітності СДС має суттєві аналітичні можливості та відіграє важливе значення в прийнятті подальших управлінських рішень.

Так, інформація форми № 1-дс «Баланс» дозволяє здійснити:

- аналіз складу та динаміки майна СДС в цілому та в розрізі складових груп (нефінансові та фінансові активи);
- оцінку складу та структури майнового потенціалу в цілому та в розрізі фінансових й нефінансових активів;
- аналіз складу, структури та динаміки пасивів у цілому та в розрізі власного капіталу й зобов'язань;
- оцінку технічного стану (придатності) основних засобів СДС у цілому;
- аналіз рівня амортизації інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів;
- визначення типу фінансової стійкості СДС;

- коефіцієнтний аналіз платоспроможності (ліквідності) та фінансової стійкості;
- розрахунок середньої вартості активів та пасивів у системі оцінки оборотності та рентабельності СДС.

Інформація форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати» дозволяє здійснити:

- аналіз складу, структури та динаміки доходів та витрат у цілому та в розрізі обмінних і необмінних операцій;
- оцінку видатків кошторису за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету в динаміці;
- аналіз складу структури та динаміки й виконання кошторису в розрізі загального та спеціального фондів;
- аналіз складу, структури та динаміки елементів витрат за обмінними операціями;
- розрахунок показників рентабельності та коефіцієнтів оборотності, використавши показники «Доходи від надання послуг (виконання робіт)», «Доходи від продажу активів», «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», «Витрати з продажу активів» та «Профіцит/дефіцит за звітний період».

Інформація форми № 3-дс «Звіт про рух грошових котів» дозволяє провести:

- аналіз складу, структури та динаміки руху грошових коштів (надходження та витрати) від операційної діяльності;
- аналіз складу, структури та динаміки руху грошових коштів (надходження та витрати) від інвестиційної діяльності;
- аналіз складу, структури та динаміки руху грошових коштів (надходження та витрати) від фінансової діяльності.

Інформація форми № 4-дс «Звіт про власний капітал» дозволяє провести:

- аналіз складу, структури та динаміки власного капіталу в цілому та в розрізі складових елементів;

- аналіз впливу зміни складових власного капіталу на його загальні залишки;
- аналіз складу, структури та динаміки переоцінки активів у цілому та в розрізі основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів.

Інформація форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» є важливою для проведення:

- аналізу складу, структури, руху та технічного стану основних засобів у цілому та в розрізі складових груп;
- аналізу складу, структури, руху та рівня амортизації нематеріальних активів та біологічних активів у цілому та в розрізі складових груп;
- аналізу складу, динаміки капітальних інвестицій та залишків незавершених капітальних інвестицій;
- аналізу динаміки та структури запасів (за групами та в цілому), фінансових інвестицій (довгострокових та поточних), зобов'язань, дебіторської заборгованості, доходів і витрат, недостач і витрат грошових коштів і матеріальних цінностей, будівельних контрактів, а також залишків на позабалансових рахунках.

Інформація форми № 6-дс «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»» дозволяє провести:

- аналіз складу, структури та динаміки доходів та витрат у розрізі звітних сегментів;
- аналіз складу, структури та динаміки активів, зобов'язань, капітальних інвестицій та амортизації нефінансових активів у розрізі звітних сегментів.

Отже, достовірність фінансової звітності СДС відіграє важливу роль в управлінні такими суб'єктами. Завдяки її показникам можна визначати результативність та ефективність його діяльності з метою прийняття обґрунтованих рішень чи рекомендацій. Інформація фінансової звітності є важливою для прийняття рішень щодо надання бюджетних асигнувань, оцінки

їх економного використання, визначення їх достатності для функціонування СДС та можливості виконувати покладені на нього функції, визначення потенціалу самостійного залучення коштів для збільшення фінансових результатів.

Так, на думку авторів статті [161], фінансова звітність є достатньо інформативною, адже вона дозволяє розрахувати систему відносних показників, у складі якої: показники достатності фінансування, які дають уявлення та дозволяють оцінити стан фінансування бюджетної установи; показники фінансової надійності бюджетної установи, що ґрунтуються на оцінці надійності доходу, диверсифікації його джерел з точки зору певних обмежень; показники результативності діяльності бюджетної установи, які дозволяють оцінити віддачу від використання ресурсів бюджетної установи; показники ліквідності бюджетної установи, які надають уявлення про її здатність відповідати за своїми зобов'язаннями та вчасно фінансувати витрати [161].

Інформація фінансової звітності СДС є вкрай важливою, адже проводячи порівняльний аналіз за кількома СДС з однаковою галузевою належністю можна визначити як типові для певної сфери діяльності недоліки, так і специфічні, які притаманні окремому СДС, а також окреслити орієнтири подальшого розвитку.

На завершення розгляду п. 2.3 монографії слід визнати, що процес удосконалення БОДС триватиме, адже він є незавершеним, відповідно матимуть місце й зміни у формах фінансової звітності СДС. Це спонукатиме до того, що питання, пов'язані зі складанням фінансової звітності СДС мають бути одними з основних у змісті підготовки, перепідготовки майбутніх бухгалтерів СДС, а також підвищення їх кваліфікації.

РОЗДІЛ 3

ОСВІТНЯ КОМПОНЕНТА СУЧАСНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Оцінка сучасного змісту підготовки облікових кадрів для державного сектору

В умовах активної протидії військовій агресії РФ державний сектор національної економіки України знаходиться в умовах дефіциту фінансування діяльності. Відтак набуває актуальності питання покращання системи бухгалтерського обліку державного сектору, адже вимоги до її ефективності суттєво зростають, у т.ч. для інформаційного забезпечення заходів з управління державними фінансами.

Незважаючи на несприятливі умови, обумовлені веденням бойових дій, бюджетний сектор України вирізняється своєю розгалуженістю, різногалузевістю та значною кількістю суб'єктів. Певне зменшення кількості суб'єктів державного сектору, яке спостерігається упродовж останніх років, не знімає з порядку денного питання актуальності реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Зокрема це стосується: підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях [162].

Отримані результати з реформування БОДС [62], у т.ч. застосування концептуальної основи бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС, вимагають підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів СДС для правильного застосування положень стандартів, володіння знаннями та навичками, необхідними для формування необхідної професійної компетентності щодо

виконання фахових завдань в рамках трансформованої системи бухгалтерського обліку.

Питання удосконалення змісту підготовки бухгалтерів неодноразово піднімалось у публікаціях Л. Гізатуліної, В. Жука, Т. Єфіменко, О. Канцурова, С. Левицької, Л. Ловінської, В. Метелиці, С. Свірко, А. Фаріон-Мельник, О. Чечуліної, Л. Чижевської та інших. Вітчизняні дослідники закликають не лише суттєво покращити зміст освіти відповідно до вітчизняних запитів, вони також звертають увагу на необхідність вивчення зарубіжного досвіду з питань підготовки та підвищення кваліфікації фахівців з бухгалтерського обліку [14; 163; 164].

Наразі підготовка облікових кадрів для СДС має стати головним завданням, у розв'язанні якого мають бути зацікавлені всі гілки влади, - законодавча, виконавча та судова, адже виконання покладених на них функцій реалізується на основі обмеженого ресурсного забезпечення, ефективність використання якого визначається на основі даних бухгалтерського обліку.

Враховуючи нагальну необхідність підвищення професійної компетентності головних бухгалтерів, бухгалтерів СДС, наближення їх знань та практичних навичок до вимог стандартів ЄС, неабиякої актуальності набуває вивчення зарубіжного досвіду щодо підвищення кваліфікації бухгалтерів для державного сектору.

Розглядаючи означене питання слід виходити з того, що підвищення рівня професійної компетентності державних службовців (керівників та заступників керівників структурних підрозділів державних органів) здійснюється на підставі вимог ст. 48 Закону України «Про державну службу» від 10.12.2015 р. № 889-VIII, відповідно до якої державним службовцям створюються умови для підвищення рівня професійної компетентності шляхом професійного навчання, яке проводиться постійно. Згідно з п. 5 ч. 1 ст. 2 Закону України «Про державну службу» професійна компетентність - здатність особи в межах, визначених за посадою повноважень, застосовувати спеціальні знання, уміння та навички, виявляти відповідні моральні та ділові якості для належного

виконання встановлених завдань і обов'язків, навчання, професійного та особистісного розвитку.

Наразі згідно з п. 6 Положення [165] учасники професійного навчання можуть реалізовувати своє право на професійне навчання за допомогою, зокрема, *підвищення кваліфікації* - (набуття учасниками професійного навчання нових та/або вдосконалення раніше набутих компетентностей у межах професійної діяльності або галузі знань) та *стажування* (набуття учасниками професійного навчання практичного досвіду виконання завдань та обов'язків у професійній діяльності або галузі знань).

Важливим є й те, що, відповідно до п. 9 Положення [165], підвищення кваліфікації може здійснюватися за спеціальними програмами підвищення кваліфікації, метою яких є підвищення рівня професійної компетентності учасників професійного навчання на основі раніше набутого професійного й життєвого досвіду та відповідно до їхніх індивідуальних потреб і спеціальних потреб державних органів, органів місцевого самоврядування.

Відповідно будь-яка програма підвищення кваліфікації має бути спрямована на зміцнення потенціалу та можливостей державних службовців у сфері бухгалтерського обліку, на підвищення професіоналізму, зростання, розвиток, розширення можливостей працівників відповідно до бачення, місії та стратегічних цілей Міністерства фінансів України.

Узагальнюючи вивчений зарубіжний досвід підвищення кваліфікації державних службовців, слід звернути увагу на існування суттєвих відмінностей в концептуальних підходах до їх навчання, а також певних особливостей, зокрема:

- європейська концепція пропонує формування адміністративно-управлінської еліти з осіб, які пройшли підготовку переважно у сфері управління (державні менеджери), натомість американська концепція передбачає навчання державних службовців з урахуванням досвіду роботи великих компаній;

- професійна підготовка та перепідготовка здійснюється в обов'язковому порядку, проте строки навчання залежать від періоду підготовки чи перепідготовки державного службовця. Навчання передбачає поєднання теоретичного та практичного, конкретно-професійного підходів, що позитивно впливає на підготовку фахівців;
- процес навчання побудований на застосуванні технології переведення цілей професійної освіти у практичну площину службової діяльності державних службовців на основі набору відповідних компетенцій, необхідних для виконання функцій певної посади.

На особливу увагу заслуговує досвід професійного розвитку державних службовців у США, який відрізняється децентралізацією, багаторівневістю програм та їх взаємозв'язком з програмами навчання у сфері бізнесу.

Методичне та організаційне керівництво підготовкою та підвищенням кваліфікації кадрів держапарату на федеральному рівні здійснює Управління кадрової служби (*Office of Personnel Management*). Навчання (підвищення кваліфікації) в рамках Управління передбачає навчання фахівців власними силами у Центрі розвитку лідерських якостей (*Center for Leadership Development*), у т. ч. Східному та Західному центрах підготовки та підвищення кваліфікації (*Management Development Center*), а також Федеральному інституті керівних кадрів (*Federal Executive Institute*). Крім того, в рамках Управління здійснюється професійний розвиток за моделлю Компетентності лідерства (*Leadership Competencies*) та Ключовими кваліфікаціями керівників (*Executive Core Qualifications*).

Центр розвитку лідерських якостей пропонує освітні програми, побудовані на ключових кваліфікаціях керівників на будь-якому етапі кар'єри. Це міжурядові освітні курси, атестаційні програми, індивідуальні рішення, розміщені у тому числі на офіційному сайті USA Learning, - державному центрі «управління категоріями» для цифрового навчання³. USA Learning -

³ The Government's Source for All Learning Products and Services. URL: <https://usalearning.gov/>

офіційний сайт з навчання та підвищення кваліфікації федерального уряду США. Він підтримує розвиток співробітників федерального рівня та сприяє досягненню агентствами своєї місії шляхом спрощення та універсалізації доступу до високоякісних продуктів з електронного навчання, інформації та послуг.

Послуги надаються через електронне навчання, навчання в аудиторіях, у центрах Федерального інституту керівних кадрів, а також у центрах підготовки та підвищення кваліфікації.

Деякі пропозиції включають розробку та надання систем управління навчанням під потреби замовника (*Learning Management Systems, LMS*); вивчення систем керування освітнім контентом (*Learning Content Management Systems, LCMS*) та пов'язаних з ними послуг; платформ електронного навчання/тестування та інший спеціальний контент. Програми USALearning є частиною Дирекції кадрових рішень (*HR Solutions Directorate*) у Центрі розвитку лідерських якостей та пропонують широкий спектр електронних навчальних продуктів і послуг, а також реалізацію системи управління навчанням.

Федеральний інститут керівних кадрів допомагає державним керівникам найвищого рівня підвищити ефективність діяльності організацій та пропонує три типи програм:

- 1) програми лідерства у демократичному суспільстві (*Leadership for a Democratic Society program, LDS*), - чотиритижневі програми для вищого федерального керівництва з розвитку лідерських якостей;
- 2) спеціалізовані програми, розроблені для конкретних відомств;
- 3) міжвідомчі курси тривалістю від двох днів до тижня, орієнтовані на розгляд конкретних аспектів лідерства.

Зміст навчання залежить від посадових обов'язків конкретного чиновника та даних експертних опитувань. Держслужбовці можуть обирати ту програму, яка їм більше підходить, у т. ч. навчатися в недержавних навчальних закладах та академічних центрах, що заохочується, оскільки такий підхід дозволяє

вивчити досвід менеджменту в інших секторах та розглядати суспільні проблеми з різних точок зору. Уряд оплачує витрати на навчання держслужбовців в американських університетах, школах та у різних установах.

Особливе місце у США відводиться професійним асоціаціям. У сфері державного управління та підвищення кваліфікації однією з головних вважається Національна асоціація інститутів державної служби США (NASPAA), місія якої полягає у забезпеченні високих стандартів у галузі освіти та підготовки кадрів для державної служби та пропаганді її ідеалів.

NASPAA також є професійно-акредитованим об'єднанням магістерських програм у галузі державної політики (*Master of Public Policy*, MPP), публічного та громадського управління (*Master of Public Affairs*, MPAff) та магістрів державної служби (*Master of Public Administration*, MPA). Зміст програм MPA/MPP спрямований на надання професійного навчання державним службовцям (на всіх рівнях), співробітникам з некомерційного та приватного секторів як у США, так і в усьому світі.

Нині у США налічується понад 260 шкіл MPA/MPP, більшість з яких пропонує як очні, так і очно-заочні форми навчання, програми для вищого керівництва (*Executive MPA*), онлайн-курси, де вимоги для здобуття ступеня можуть змінюватись в залежності від професійного досвіду.

За підсумками аналізу зарубіжного досвіду професійного розвитку державних службовців можна визначити переваги, які доцільно врахувати під час розробки програм підвищення кваліфікації в Україні.

Головними з таких переваг є те, що підвищення кваліфікації здійснюється:

- більш індивідуалізовано, що відповідає конкретним потребам у навчанні та змінюється залежно від категорії слухачів, їх освіти та досвіду роботи, посадових вимог;
- на підставі формування національних моделей компетенції державних службовців з метою своєчасного виявлення браку знань/навичок та

подальшої організації підвищення кваліфікації для заповнення ідентифікованих прогалін;

- з наданням можливості вибору програм підвищення кваліфікації державних службовців;
- за взаємодії не тільки органів державного управління та службовців, а й університетів та центрів підвищення кваліфікації;
- з використанням навчальних курсів та семінарів для вперше прийнятих на держслужбу, а також програм суміжних видів діяльності та навчання для службовців, включених до кадрового резерву на заміщення керівних посад;
- з орієнтацією на безперервність навчання та використання модульних програм підвищення кваліфікації;
- з використанням програм професійного розвитку держслужбовців, які мають єдиний стандарт, наприклад програми МРА (*Master of Public Administration*).

Узагальнюючи зарубіжний досвід підвищення кваліфікації бухгалтерів, у т.ч. для державного сектору, слід визнати, що фахове виконання покладених обов'язків є неможливим без постійного підвищення кваліфікації, проходження сертифікації та набуття членства у провідних професійних організаціях бухгалтерів. Окремі фахівці, які переймаються питаннями трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі вважають, що підвищення кваліфікації задля отримання сертифікатів слід розглядати відокремлено від здобуття вищої освіти, однак, на нашу думку, певний рівень освіти є обов'язковою передумовою для підвищення кваліфікації (табл. 3.1).

Варто звернути увагу на той факт, що сертифікація та підвищення кваліфікації бухгалтерів за метою та змістом є різними процесами. Разом з тим, для отримання певного сертифікату зазвичай вимагаються такі формалізовані знання та навички, отримання яких можливо лише завдяки проходженню певних освітніх програм у межах підвищення кваліфікації в

середніх, малих навчальних групах, або індивідуально у формі дистанційної освіти.

Таблиця 3.1

Зарубіжний досвід підвищення кваліфікації бухгалтерів

Країна	Умови та зміст
США	Закінчення коледжу або університету, наявність практичного досвіду. Складання іспиту для одержання диплому (сертифікату) присяжного бухгалтера Американського інституту присяжних бухгалтерів (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>). Підвищення кваліфікації та складання іспитів на професійну кваліфікацію "Присяжний бухгалтер", яка присвоюється Національною асоціацією незалежних бухгалтерів (<i>The National Association of Independent Accountants</i>).
Бельгія	Закінчення коледжу або університету, наявність практичного досвіду. Проходження трьох річного курсу практичної підготовки під керівництвом кваліфікованого аудитора, вивчення окремих навчальних дисциплін на курсах з підвищення кваліфікації, складання усних чи письмових іспитів, отримання диплому (сертифікату) Інституту професійних бухгалтерів (<i>The Institute of Professional Accountants</i>).
Велика Британія	Закінчення коледжу або університету, наявність практичного досвіду. Проходження підвищення кваліфікації для роботи в державному секторі та отримання диплома (сертифікату): Дипломованого інституту бухгалтерів з управлінського обліку (<i>The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA</i>); Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (<i>The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA</i>); Інституту державних фінансів та бухгалтерського обліку (<i>The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA</i>); Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (<i>The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW</i>).
Австралія	Закінчення університету, наявність практичного досвіду. Проходження підвищення кваліфікації та отримання сертифікату: Інституту сертифікованих бухгалтерів-практиків Австралії (<i>CPA Australia</i>); Інституту привілейованих бухгалтерів Австралії та Нової Зеландії (<i>Chartered Accountants Australia and New Zealand, CA ANZ</i>).

Джерело: авторська розробка

Отже, майже всі сертифікації відбуваються на підставі попереднього проходження підвищення кваліфікації та подальшого складання іспитів для отримання сертифікатів.

Переважає більшість професійних організацій бухгалтерів вимагає від своїх членів після отримання сертифікатів проходити підвищення кваліфікації, зокрема це стосується програми CIPA, - *Certified International*

Professional Accountant (сертифікований міжнародний професійний бухгалтер).

Для підтримання членства в АССА, - *The Association of Chartered Certified Accountants* (Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів), необхідно щорічно проходити підвищення кваліфікації та інформувати про це АССА.

Важливим є й той факт, що за усіма програмами сертифікації пропонуються курси підготовки у форматах онлайн та онлайн до складання іспиту, які за змістом слід розглядати як підвищення кваліфікації.

Отже, зважаючи на міжнародний досвід та професійну необхідність у підвищенні потенціалу фахівців облікової сфери, зумовлену вимогами часу, актуальним та своєчасним є створення та запровадження механізмів реалізації процесів підвищення кваліфікації, його ІТ забезпечення та впровадження. Така діяльність може бути організована як вітчизняними професійними організаціями з питань бухгалтерського обліку, так і центрами підвищення кваліфікації провідних закладів вищої освіти за попереднім узгодженням його змісту з Міністерством фінансів України.

Враховуючи значення БОДС як головного джерела інформаційного забезпечення процесу управління державними фінансами, а також оцінки його ефективності, а також беручи до уваги наближеність остаточної трансформації БОДС, підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів набуває неабиякої актуальності.

Наразі, як правильно зазначає Н. Хорунжак, «найперше, - це прагнення до підвищення якості облікової системи та її звітності. І що важливо - позитивно слід оцінити запропоновану в новій Стратегії позицію про удосконалення системи підготовки й особливо перепідготовки кадрів. Таке положення мало б бути реалізоване ще в попередній Стратегії, однак до акценту на ньому призвели численні звернення практикуючих спеціалістів, котрі стикнулися з цілим рядом проблем в плані реалізації реформованих засад і методології обліку. Більше того, комплексно цей напрям модернізації одночасно зачепив і систему існуючої професійної освіти, оскільки після прийняття відповідних

освітніх стандартів, навчальним закладам необхідно було майже кардинально змінити компетентісні складові характеристики (знання, вміння) освітніх програм підготовки майбутніх фахівців в галузі бухгалтерського обліку» [166, с. 68].

На тому, що Міністерству фінансів України потрібно розробити програми навчання фахівців СДС з питань застосування НС(П)БОДС також акцентували автори й інших публікації, наприклад у статті [18], проте зміст таких програм був неокреслений.

Необхідність підвищення кваліфікації бухгалтерів державного сектору вкрай актуальна, адже як зазначає Н. Хорунжак, будь-які, навіть вкрай потрібні та прогресивні зміни в практиці ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі у практикуючих бухгалтерів викликають не надто позитивні відчуття. Адже реалізувати в практиці обліку постійні зміни достатньо нелегке завдання. До того ж, зважаючи на впровадження інновацій з 2017 року, видається дещо запізнаним заплановане на 3 квартал 2018 року «розроблення програми навчання та підвищення кваліфікації працівників казначейства, працівників бухгалтерських служб з питань застосування національних положень (стандартів)». Натомість позитивно слід оцінити прагнення постійно забезпечувати проведення заходів щодо такого навчання та підвищення кваліфікації (завдання 4 Стратегії, п. 2). Втім і воно дещо затьмарюється наступним пунктом. У ньому заплановано до 4 кварталу 2021 р. створити електронну платформу для проведення навчальних заходів працівників бухгалтерських служб в дистанційному режимі [39].

Експрес-огляд сучасного рівня підготовки облікових кадрів для СДС слід почати з огляду останніх змін в системі вищої освіти України.

Сучасні підходи до вищої освіти в Україні передбачають виокремлення п'яти взаємопов'язаних рівнів, а саме:

- початковий рівень (короткий цикл) вищої освіти;
- перший (бакалаврський) рівень;

- другий (магістерський) рівень;
- третій (освітньо-науковий) рівень;
- науковий рівень.

Їх взаємозв'язок, органічно-логічне поєднання та синергічний ефект від їх послідовної реалізації можливі за умов формування цілісної системної моделі компетентностей в цілому та в межах економічної освіти зокрема [167].

Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю суб'єктів державного сектору здійснюється доволі обмежено і навіть фрагментарно: йдеться про відсутність базової підготовки на перших двох рівнях вищої освіти – початковому та першому (бакалаврському) (за виключенням предмету «Облік в бюджетних установах»), - і фактичному початку підготовки фахівців на другому, магістерському рівні.

Існуючий підхід обмежує можливості майбутніх здобувачів освітньо-наукового та наукового рівня за вказаним спрямуванням, оскільки: набуті знання в процесі вивчення загальних дисциплін за спеціальністю (раніше «Облік і аудит», тепер - «Облік і оподаткування» [168]) на початковому та першому рівнях освіти не дозволяють опрацювати та зрозуміти проблематику бухгалтерського обліку, контролю та аналізу функціонування суб'єктів державного сектору, при цьому другий (магістерський) рівень, як правило, переважно завдяки практиці, дозволяє сформулювати практичну уяву про облікове, контрольне, аналітичне забезпечення управління основними суб'єктами вищевказаного інституційного сектора.

Проведена зміна назви спеціальності («Облік і аудит» на «Облік і оподаткування») обумовила, на нашу думку, не зовсім виправдане поєднання бухгалтерського обліку, сферою застосування якого є мікрорівень (діяльність/функціонування окремого учасника відносин у сфері господарювання, за виключенням кінцевих споживачів [71]) з оподаткуванням, система знань та практичних навичок якого охоплює як мікрорівень, так і макрорівень. У результаті з навчального плану зникли навчальні дисципліни обов'язкової компоненти, що формують компетентності

контрольного спрямування. Відповідно зникла імплементація здобутків системи наукових знань, пов'язаних з проблематикою контролю [168, с. 69], у зміст вищої освіти, що, на нашу думку, суттєво ускладнило процес формування компетентностей контрольного змісту майбутніх бухгалтерів суб'єктів державного сектору як на першому, так і на другому рівнях вищої освіти.

Також фактичне обмеження за часом підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і контроль в секторі загального державного управління», яка здійснювалась у Київському національному економічному університеті ім. Вадима Гетьмана фактично унеможливило легітимізацію Закону України «Про вищу освіту», оскільки закріплювався розрив наскрізного компетентнісного підходу, який закладений в основу даного нормативного акту вищого ступеня регламентації. Вирішення цієї проблеми полягає у виокремленні вказаної спеціалізації на початковому рівні вищої освіти – так званому короткому циклі [167].

Тимчасове вирішення питань належної підготовки бухгалтерів, аналітиків, контролерів для суб'єктів державного сектору полягало у запровадженні магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління» з включенням до її складу [167]:

- 1) циклу нормативних дисциплін:
 - 1.1. Глобальна економіка;
 - 1.2. Інноваційний розвиток підприємства;
 - 1.3. Методологія наукових досліджень в обліку і аудиті;
- 2) циклу дисциплін спеціальної підготовки:
 - 2.1) обов'язкового компоненту:
 - 2.1.1. Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами;
 - 2.2. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних уставах;
 - 2.3. Соціальна відповідальність;
 - 2.4. Облік та звітність за МСБОДС;

2.5. Методика і організація аудиту в секторі загального державного управління;

2.6. Фінансовий аналіз в бюджетних установах;

2.2) варіативного компоненту:

2.2.1. Системи і моделі бюджетного обліку;

2.2.2. Правове забезпечення бюджетного обліку;

2.2.3. Бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби України та державних цільових фондах;

2.2.4. Державний фінансовий контроль;

2.2.5. Звітність бюджетних установ;

2.2.6. Управлінський облік в бюджетних установах;

2.2.7. Внутрішній аудит в секторі загального державного управління;

2.2.8. Управлінські інформаційні системи в обліку, аналізі та аудиті в секторі загального державного управління;

3) модуля практичної підготовки:

3.1. Міжпредметний тренінг;

3.2. Практика;

3.3. Підготовка та захист магістерської кваліфікаційної роботи.

Позитивно оцінюючи пропозиції, викладені у публікації [167], а також враховуючи динамічність змін у результатах реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр., у т.ч. поточних та очікуваних результатів реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі до 2025 р., вважаємо за доцільне викласти низку пропозицій загального характеру, що спрямовані на удосконалення змісту підготовки для суб'єктів державного сектору не лише бухгалтерів, а й аналітиків та контролерів.

На наше переконання зміни у підготовці облікових кадрів для державного сектору на часі, адже проблема розриву наскрізного компетентнісного підходу залишається нерозв'язаною. В одному з провідних закладів вищої економічної освіти України, - Київському національному економічному університеті ім.

Вадима Гетьмана, підготовка облікових кадрів для державного сектору здійснюється (станом на червень 2023 р.) на другому (магістерському) рівні освіти за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит в державному секторі».

Зокрема, згідно визначеної мети освітньо-професійної програми (надалі – ОПП) остання має сформувати у здобувачів вищої освіти широкий комплекс знаннєвих компетентностей, необхідних для становлення фахівців нової формації з потужним інтелектуальним потенціалом, широким діапазоном знань і навичок, здатних вирішувати сучасні науково-практичні проблеми з обліку, аналізу, аудиту, оподаткування підприємств і організацій державного сектора, спрямованих на забезпечення стійкого розвитку та посилення соціально-відповідальної діяльності як суб'єктів суспільного інтересу [170].

Проведений огляд наукових компонент ОПП [170] свідчить про певну, на нашу думку, невизначеність. Так в обов'язковій компоненті є дисципліна «Облік в державного сектору за міжнародними та національними стандартами» (назва з екрану [170]), а також дисципліна «Облік у державних корпораціях». Якщо розробники ОПП державні корпорації включають до суб'єктів державного сектору, тоді незрозуміло навіщо виокремлювати облік у державних корпораціях? Якщо державні корпорації не включаються розробниками ОПП до державного сектору, тоді також незрозуміло, чому не розглядаються питання оподаткування, внутрішнього аудиту та аудиту фінансової звітності державних корпорацій як суб'єктів публічного інтересу?

Оцінюючи зміст ОПП описаний в джерелі [170] у цілому позитивно, вважаємо, що фахівці з сучасними обліковими, аналітичними та контрольними компетентностями суб'єктів державного сектору мають проходити підготовку та перепідготовку за спеціальністю «Облік і оподаткування» з включенням в ОПП навчальної дисципліни «Державні фінанси», адже здобути такі програмні результати навчання за ОПП «Облік і аудит в державному секторі», як: «унікальні знання, які дадуть змогу ..., розв'язувати практичні завдання відповідно до сучасного складного динамічного, сповненого ризиків та

невизначеностей світу державних фінансів» [170] (виділено авторами), вкрай проблематично.

Наразі слід віддати належне науково-педагогічним працівникам Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана, адже вони є майже єдиними в Україні, хто переймається підготовкою бухгалтерів для державного сектору. За результатами огляду офіційних сайтів провідних ЗВО України окрім згаданого закладу вищої освіти підготовка бухгалтерів для державного сектору здійснюється лише в Центральноукраїнському національному технічному університеті за ОПП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки» також на другому (магістерському) рівні освіти (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку в ЗВО України,
станом на початок 2023/2024 навчального року**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва ЗВО України</i>	<i>Назва ОП за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Ужгородський національний університет	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік, аудит і оподаткування бізнесу» (ОС «магістр»)
2.	Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
3.	Донецький національний університет імені Василя Стуса	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
4.	Київський національний університет імені Тараса Шевченка	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік, оподаткування та контроль» (ОС «магістр»)
5.	Державний університет «Житомирська політехніка»	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік, контроль і митна справа» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
6.	Волинський національний університет імені Лесі України	«Облік і аудит» (ОС «бакалавр») «Оподаткування» (ОС «магістр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
7.	Харківський національний університет імені Семена Кузнеця	«Облік і аудит» (ОС «бакалавр») «Облік і аудит» (ОС «магістр»)

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
8.	Національний університет «Чернігівська політехніка»	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Фіскальне адміністрування та митна справа» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр») «Фіскальне адміністрування та митна справа» (ОС «магістр»)
9.	Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
10.	Сумський державний університет	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
11.	Національний університет «Львівська політехніка»	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
12.	Одеський національний економічний університет	«Облік, аудит і податковий консалтинг» (ОС «бакалавр») «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності» (ОС «магістр»)
13.	Національний університет «Одеська політехніка»	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і контроль в готельно-ресторанному бізнесі» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
	Центральноукраїнський національний технічний університет	«Облік, контроль і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза» (ОС «магістр») «Адміністрування податків та митних платежів» (ОС «магістр») «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки» (ОС «магістр»)
14.	Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
15.	Університет імені Альфреда Нобеля	«Облік і оподаткування» (ОС «магістр»)
16.	Запорізький національний університет	«Облік і аудит» (ОС «магістр») «Облік і аудит» (ОС «магістр»)
17.	Національний університет водного господарства та природокористування	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік та оподаткування» (ОС «магістр»)
18.	Державний торговельно-економічний університет	«Облік і оподаткування» (ОС «бакалавр») «Облік і податковий контроль» (ОС «магістр») «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі» (ОС «магістр») «Фінансовий контроль та аудит» (ОС «магістр») «Фінансова аналітика» (ОС «магістр») «Діджитал аудит та аналіз» (ОС «магістр»)

1	2	3
19.	Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана	«Облік і аудит» (ОС «бакалавр») «Диджитал-облік» (ОС «бакалавр») «Податковий менеджмент та комплаєнс» (ОС «бакалавр») «Фінансовий моніторинг і аналіз» (ОС «бакалавр») «Соціальне забезпечення» (ОС «бакалавр») «Облік і аудит» (ОС «магістр») «Податковий менеджмент та фінансовий моніторинг в системі економічної безпеки» (ОС «магістр») «Облік і аудит в державному секторі» (ОС «магістр»)

Джерело: складено авторами за інформацією офіційних сайтів зазначених ЗВО України

Отже, сучасний стан підготовки майбутніх фахівців для бухгалтерських служб СДС слід визнати незадовільним, адже обсяг випускників лише за двома ОПП підготовки бухгалтерів для державного сектору економіки та лише у двох ЗВО не задовольняє запит СДС на кваліфіковані облікові кадри.

Серед основних заходів, які могли б його суттєво покращити, має бути:

- 1) запровадження на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти ОПП, зміст яких спрямований на формування сучасних компетентностей бухгалтерів СДС;
- 2) збільшення з одночасним урізноманітненням ОПП на другому (магістерському) рівні вищої освіти, зміст яких забезпечить фахову підготовку майбутніх головних бухгалтерів СДС.

Наведені пропозиції поряд з реальним запитом стейкхолдерів, - головних розпорядників бюджетних коштів, інших СДС, мають створити оптимальне кадрове середовище, спроможне до повної та якісної імплементації всіх новацій, пов'язаних з трансформацією системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

3.2. Удосконалення фахової підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів для державного сектору

Одним з головних завдань державної влади України, яка щодня веде вкрай складну роботу з пошуку джерел фінансування суб'єктів державного сектору та фінансового планування повоєнного відродження країни є оптимізація системи управління державними фінансами, яка певною мірою залежить від реформування БОДС.

Наразі таке реформування відбувається за низкою напрямів, основними з яких є:

- 1) приведення нормативно-правової бази БОДС до стандартів ЄС;
- 2) удосконалення організації бухгалтерського обліку СДС;
- 3) оцінка якості системи бухгалтерського обліку СДС та результатів її удосконалення;
- 4) приведення компетентності облікового персоналу СДС до рівня, що забезпечить очікувану якість БОДС.

Нами вже зазначалось, що отримані натепер результати у напрямку реформування БОДС, зокрема застосування концептуальної основи бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС, вимагають змін у підготовці облікових кадрів СДС, які мають правильно застосовувати НП(С)БОДС, володіти знаннями та навичками, необхідними для формування необхідної професійної компетентності щодо виконання оновлених фахових функцій.

На даний час відчувається брак висококваліфікованих кадрів для ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Таке твердження ґрунтується на прямих та опосередкованих доказах, у т.ч. на тому, що органи державного фінансового контролю за результатами проведення майже кожного заходу контролю встановлюють порушення в організації та веденні бухгалтерського обліку.

До основних причини таких порушень слід віднести:

- перманентну трансформацію бухгалтерського обліку в державному секторі, - впровадження нових, а також удосконалення діючих НП(С)БОДС, що обумовлює виникнення помилок у їх дотриманні;
- недостатню якість підготовки бакалаврів у зв'язку з відсутністю достатніх знань: бюджетного кодексу, процедур планування та виконання бюджетів, змісту управління бюджетними установами; формування, розподілу та перерозподілу державних фінансів; організації та проведення державного фінансового контролю, а також недостатнім рівнем набутих слухачами другого (магістерського) рівня вищої освіти компетентностей для виконання актуальних алгоритмізованих та евристичних завдань за обраним фахом;
- відсутність часу для підвищення кваліфікації у зв'язку з зростаючим навантаженням (низька оплата праця призводить до браку кадрів, а отже збільшення навантаження на одного бухгалтера);
- брак актуальних програм підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС;
- відсутність належного обсягу фінансування підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС.

Особливу увагу слід звернути на причину, зазначену в переліку останньою.

Реалізації стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі без її належного фінансування приречена на неуспіх. В Україні, на відміну від інших країн світу, до цієї та інших реформ, намагаються підійти з позиції жорсткої економії коштів.

Наразі настав час усвідомити, що всі реформи, які мають належне обґрунтування, реалістичні критерії оцінки впровадження, є інвестиціями у майбутнє. Такий підхід має бути актуальним й для трансформації БОДС, відповідно, без належного фінансування заходів щодо її проведення очікуваний результат залишиться мрією.

Зокрема, як зазначено у публікації [40], вартість впровадження IPSAS у різних країнах залежить від масштабу впровадження, цінової політики щодо інформаційних технологій (вартість ІТ) та ін. Так, у Бельгії, у Фламандському

регіоні, при навчанні 1,5 тис. співробітників протягом 2010-2014 рр. було витрачено 0,38 млн євро. Естонія на рівні центрального уряду за 2003-2005 рр. витратила 1,25 млн євро (у тому числі: політичні процеси, персонал – 0,76 млн євро (60% витрат); інформаційні технології – 0,49 млн євро (40% витрат). Литва протягом 2005-2013 рр. на рівні центрального уряду витратила 10,9 млн євро: 0,67 млн євро – політичні процеси, персонал (6% витрат) та 10,23 млн євро на інформаційні технології (94% витрат). Франція за 2001-2010 рр. витратила 565 млн євро: 235 млн євро на політичні процеси, персонал (42% витрат); 330 млн євро на інформаційні технології (58% витрат) [171].

У місті Ессен, Німеччина, багато зусиль було сконцентровано на проведенні інвентаризації основних засобів (особливо інфраструктурних активів) та створенні стабільної бази даних. На це знадобилося близько 3,5 років та третина всіх зусиль по проекту. До реформи місто Ессен мало чотири децентралізованих бухгалтерських підрозділи. Під час реформи 2004-2007 рр. було створено централізовану бухгалтерію. Як наслідок, фінанси і бухгалтерська функція були централізовані у відношенні облікової політики, обліку активів та управління основними інформаційними даними. Витрати, не пов'язані з ІТ, склали 95,77 млн євро (45% витрат). З метою вдосконалення бухгалтерського обліку, технічних знань фінансового персоналу, було проведено навчання близько 30 працівників з числа головної команди проекту та персоналу бухгалтерської служби. Загальні витрати з впровадження методу нарахування та IPSAS у місті Ессен становили 210,54 млн євро [171].

Слід зауважити, що річний бюджет м. Ессен становить близько 3,4 млрд євро. Аналіз досвіду країн, котрі використовують IPSAS, ілюструє необхідність здійснення підготовки облікового персоналу. Наступним кроком є впровадження сучасних інформаційних технологій [40].

Отже, модернізація вітчизняного бухгалтерського обліку в державному секторі є затратним проектом, успішність реалізації якого полягає у якості не лише перекладу МСБОДС та врахуванні усталених та наразі незмінюваних концептуальних основ вітчизняного БОДС (досвід розвитку людства довід, що

еволюційні зміни у переважній більшості випадків кращі за революційні), його ІТ забезпечення, він залежить й від належного фінансування процесів перепідготовки кадрів, що забезпечуватиме поточну життєздатність БОДС, а також процесу підготовки, що гарантуватиме майбутню життєздатність та спроможність до удосконалення, відповідно й до викликів, що поставитимуть не лише перед БОДС, а й системою УДФ.

Можливо й в Україні прийде час, коли буде оприлюднена інформація відносно того, який обсяг власних коштів та грантів було витрачено з 2007 р. на реалізацію заходів, пов'язаних з модернізацією БОДС, у тому числі підвищення кваліфікації бухгалтерів БОДС, а також те, яка кількість бухгалтерів пройшла відповідне підвищення кваліфікації?

Неодноразово зазначаючи про нагальну необхідність трансформації БОДС, автори багатьох публікацій майже залишають поза увагою питання якісного ресурсного забезпечення процесу функціонування реформованої системи, - підготовку облікового персоналу, - суб'єктної компоненти, компетентність якої має відповідати всім актуальним викликам, що виникли та виникатимуть перед бухгалтерським обліком в державному секторі.

Певну доказову базу даного твердження формує огляд останніх публікацій в яких їх авторами досліджуються:

- проблеми та диспропорції у реформуванні обліку державного сектору [34; 39];
- взаємозв'язок між реформуванням системи управління публічними фінансами та напрямками модернізації БОДС [37];
- проблемні аспекти облікової системи установ державного сектору економіки, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог [44];
- основні елементи, принципи, завдання та вимоги до організації БОДС [2];

- питання формування робочого плану рахунків, визначення принципів його розробки; питання організації праці та визначення повноважень співробітників бухгалтерської служби СДС [17; 118];
- особливості формування облікової політики СДС та її змін [119; 120];
- основні етапи підготовки наказу про облікову політику, принципи та елементи облікової політики СДС [123; 124].

Огляд згаданих публікацій надає підстав стверджувати, що питання змісту професійної підготовки сучасних фахівців облікової служби СДС, форм навчання є недослідженими. Виняток складають публікації [163; 164; 167; 172; 173], однак і вони не дають вичерпної відповіді на поставлені питання.

Отже, повертаючись до головної проблематики дослідження маємо ще раз наголосити, що без змін у змісті підготовки бухгалтерів для СДС на першому та другому рівнях вищої освіти досягти сталих позитивних результатів функціонування модернізованої системи БОДС буде вкрай складно.

В даному дослідженні ми не ставимо за мету дати розлоге обґрунтування бажаного змісту підготовки працівників бухгалтерських служб СДС. Це питання складне, трудомістке, його розв'язання вимагає додаткових людських, часових, фінансових та матеріальних ресурсів. Разом з тим, існуючий досвід освітньо-наукової діяльності у закладах вищої освіти України надає достатніх підстав стверджувати, що модернізація підготовки означених фахівців має відбуватися за декількома сценаріями, зокрема в межах:

1) підготовки здобувачів освітнього ступеня:

- «бакалавр» за спеціальностями: 071 «Облік і оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП: «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»; 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Державний фінансовий контроль», «Фінансова безпека приватного сектору» (звертаємо увагу на те, що у межах означених ОПП за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» можна виділити достатню кількість кредитів для опанування теоретичних

знань та практичних навичок з БОДС. Такий підхід доцільно застосувати й на другому рівні вищої освіти);

- «магістр» за спеціальностями: 071 «Облік і оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору», «Аналіз функціонування суб'єктів державного сектору»; 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Аудит державних фінансів», «Фінансова безпека державного сектору»;
- 2) перепідготовки (отримання другої вищої освіти) за означеними спеціальностями та ОПП, наведеними у п.1);
- 3) підвищення кваліфікації за програмами: «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»; «Державний фінансовий контроль», «Фінансова безпека приватного сектору», «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору», «Аналіз функціонування суб'єктів державного сектору»; «Аудит державних фінансів», «Фінансова безпека державного сектору», у т.ч. короткочасних курсів, наприклад: «Зміст та застосування НП(С)БОДС», «Фінансова звітність суб'єктів державного сектору», «Фінансові ризики суб'єктів державного сектору», «Організація бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору» тощо.

І хоча у межах підготовки та перепідготовки, а також підвищення кваліфікації пропонуються однакові назви програм та ОПП, для освітян зрозуміло, що бюджет годин, необхідних для набуття фахових компетентностей, є різним.

З означеної причини програми підвищення кваліфікації можуть бути розподілені на блоки/модулі та викладатися переважно онлайн, у т.ч. можуть бути скорочені як за часом, так і за змістом з урахуванням результатів діагностування раніше набутих та наявних знань і практичних навичок, або, якщо це доцільно, укладені зі збільшеним часом на самостійну роботу.

На наше переконання, викладений підхід вимагає колективного обговорення, адже його впровадження також вимагатиме копіткої

інтелектуальної праці науково-педагогічних працівників кафедр, або центрів підвищення кваліфікації провідних закладів вищої освіти України.

Складність реалізації викладених пропозицій полягає не лише у розробці ОПП, вона полягає й у належній підготовці науково-педагогічних працівників задля забезпечення належної якості підготовки та перепідготовки майбутніх бухгалтерів СДС, а також проведення підвищення кваліфікації. Паралельно з означеним варто пам'ятати й про необхідність укладання угод про проходження практики (для підготовки та перепідготовки) та подальше виконання кваліфікаційних робіт виключно на інформаційній базі СДС.

Наразі наявний досвід науково-педагогічної діяльності у закладах вищої освіти України надає підстав стверджувати, що впровадження підготовки та перепідготовки майбутніх бухгалтерів СДС, яка гарантуватиме належний рівень якості освіти, сформованості практичних навичок та отримання професійних компетентностей, триватиме не менше чотирьох-п'яти років.

Саме з означеної причини неабиякої актуальності набуває підвищення кваліфікації в частині удосконалення облікових, аналітичних та контрольних компетентностей працівників бухгалтерських служб СДС.

Активізація означеної діяльності відіграватиме роль своєрідного експериментального майданчика з визначення актуального змісту сучасної освіти для означених фахівців державного сектору та її можливого подальшого удосконалення.

Згідно з основними нормативно-правовими актами у сфері вищої освіти України, її пріоритетними напрямками визначено європейський рівень якості освіти, розробка компетентнісного підходу в освітній сфері, створення системи безперервної освіти.

Отже, підвищення кваліфікації та освіта бухгалтерів СДС повинні сприяти безперервному розвитку належного рівня їх професійної компетентності, постійному підвищенню їхніх здатностей для забезпечення належної якості облікового процесу та достовірності фінансової звітності СДС.

На сьогодні в Україні до форм підвищення кваліфікації віднесені такі форми, як: інституційна (очна (денна, вечірня), заочна, дистанційна, мережева, дуальна, на робочому місці, на виробництві тощо.

Наразі достатньо часто застосовуються традиційні форми підвищення кваліфікації, проте набули застосування й сучасні форми розвитку професійних компетентностей, які мають певні переваги.

Стажування залишається одним з найефективніших видів очних форм набуття фахового досвіду та оволодіння професійною компетентністю. Здобуття досвіду безпосередньо від досвідченої людини, яка у своїй професії пропрацювала чимало років, - це значний внесок у майбутню практичну діяльність бухгалтера СДС, це не лише перейняття досвіду спеціальних фахових знань, але й можливість виключення помилок в управлінській, обліково-аналітичній, контрольній діяльності.

Стажування залишається також основним із традиційних видів підвищення кваліфікації та набуття бухгалтерами СДС необхідної професійної компетентності, адже жодні курси та тренінги не замінюють практичної діяльності під керівництвом досвідченого наставника. Проте в сучасних умовах, умовах воєнного стану, проведення стажування як форми підвищення кваліфікації є вкрай ускладненим.

Стосовно підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС, особливо в умовах воєнного стану, більшої можливості реалізації набуває саме дистанційна форма.

Для забезпечення підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС потрібне виконання таких завдань, як:

- удосконалення раніше набутих та/або набуття нових компетентностей у професійній діяльності з урахуванням вимог НП(С)БОДС;
- набуття особою досвіду виконання необхідних завдань та додаткових обов'язків у межах спеціальності та/або професії та/або займаної посади;
- формування та розвиток цифрової, управлінської компетентностей тощо.

У рамках дистанційної форми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС наразі слід виділити різноманітні види розвитку професійної компетентності, серед яких:

- лекції та семінари, на яких бухгалтери, прослухавши визначений курс, можуть підвищити свою кваліфікацію;
- конференції, практикуми, які визнані більш ефективними, адже мають більш практичне спрямування та надають не лише теоретичні знання, але і сприяють оволодінню компетенціями професійної діяльності. Така організація вдосконалення професійної компетентності бухгалтерів СДС потребує набагато більших зусиль, більш компетентних викладачів, проте ці зусилля та можливо й додаткові витрати виправдовуються рівнем підвищення компетентності слухачів програм підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС.

Отже, дистанційне навчання як форма підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС може бути проведено у вигляді вебінарів, онлайн-курсів за різноманітною спрямованістю, які надаватимуть бухгалтеру СДС необхідної компетентності з того чи іншого аспекту його професійної діяльності.

Наразі за умов продовження дії воєнного стану до 14 лютого 2024 р. підвищення кваліфікації за дистанційною формою залишається однією з небагатьох ефективних форм підвищення рівня професійної компетентності керівників, заступників керівників та співробітників бухгалтерських служб СДС, яке має здійснюватися за спеціальними програмами підвищення кваліфікації на основі раніше набутого професійного й життєвого досвіду та відповідно до їхніх індивідуальних потреб і спеціальних потреб СДС.

Наразі кожна програма підвищення кваліфікації має бути спрямована на зміцнення потенціалу та можливостей працівників бухгалтерських служб СДС, на підвищення професіоналізму, зростання, розвиток, розширення можливостей персоналу відповідно до бачення, місії та стратегічних цілей Міністерства фінансів України.

Враховуючи означене вважаємо, що підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС має:

- формувати уявлення про останні зміни у нормативно-правових актах, що впливають та безпосередньо регламентують організацію та ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору в контексті застосування нової концептуальної основи за НП(С)БОДС;
- надавати слухачам необхідні інструменти для виконання фахових завдань з дотриманням НП(С)БОДС;
- охоплювати широкий спектр тем, включаючи складання фінансової звітності, аналіз фінансових показників, контроль за фінансовою діяльністю, а також використання сучасних програмних засобів та технологій в бухгалтерському обліку.

Оцінка змін у нормативно-правовому регулюванні БОДС, необхідність удосконалення систем бухгалтерського обліку СДС на засадах застосування загальної концепції організації БОДС, а також підвищення якості інформації та загальної ефективності БОДС висувають нові вимоги до змісту підвищення кваліфікації.

Засвоєння дидактичних одиниць з набуттям відсутніх до підвищення кваліфікації практичних навичок за актуальними модулями має забезпечувати:

- знання:
 - нормативно-правових актів з питань ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності СДС;
 - організації бухгалтерського обліку в державному секторі (особливостей формування облікової політики, робочого плану рахунків в державному секторі, змісту заходів щодо організації діловодства, документування операцій та документообігу, організації роботи облікового апарату, організації бухгалтерського контролю);

- плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення процесів функціонування СДС;
- фінансової звітності СДС: складу, елементів фінансової звітності та періодичності її подання;
- бюджетного законодавства щодо співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації;
- форм та особливостей проведення заходів бухгалтерського контролю СДС;
- порядку проведення інвентаризації активів і зобов'язань СДС;
- порядку здійснення перевірки порівнянності показників фінансової звітності СДС та вимог до визнання і розкриття її елементів тощо;
- уміння:
- працювати з первинними документами та іншими службовими документами, що пов'язані як з діяльністю СДС, так і з бухгалтерським обліком, аналізувати і узагальнювати отриману інформацію;
- аналізувати та порівнювати показники фінансової звітності СДС різного підпорядкування та різних напрямків діяльності;
- розвивати і вдосконалювати практичні навички із виконання контрольних, організаційно-правових, інформаційно-аналітичних та інших завдань під час здійснення професійної діяльності;
- складати на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність у відповідності до сучасних вимог НП(С)БОДС, а також складати державну статистичну, зведену та іншу звітність;
- аналізувати дані бухгалтерського обліку, фінансової та бюджетної звітності, у тому числі консолідованої звітності щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості тощо;
- навички:
- ведення бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БОДС;

- складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової та бюджетної звітності, а також державної статистичної, зведеної звітності;
- використання фінансової інформації для виконання завдань в межах посадових обов'язків;
- прийняття управлінських рішень з використанням даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності у межах визначеної компетенції.

Одним з варіантів здобуття зазначених знань та набуття необхідних навичок є реалізація програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС, що включатиме 7 змістових модулів.

Зокрема за модулем 1. «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору» доцільно розглянути:

- тему 1.1. «Цілі й напрями реформування системи управління державними фінансами в Україні та значення реформування системи бухгалтерського обліку» в якій огляду підлягатимуть: ціль, завдання та напрями реформування державного сектору в Україні; зміст стратегії трансформації системи УДФ; план заходів щодо її реалізації, а також її зв'язок з стратегією трансформації системи БОДС;
- тему 1.2. «Нормативно-правові акти, що визначають засади організації та ведення бухгалтерського обліку в державному секторі», в якій слід надати загальну оцінку нормативно-правового забезпечення БОДС;
- тему 1.3. «Інформаційно-технічне забезпечення процедур підготовки і обміну інформацією»;
- тему 1.4. «Практичні аспекти організації бухгалтерського обліку в державному секторі», в якій доцільно розкрити такі питання, як: 1) облікова політика бюджетної установи: суть і підходи до складання; 2) облікова політика БОДС: практичні аспекти НП(С)БОДС; 3) план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; 4) типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку; 5) типові форми

меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядок їх складання;

- тему 1.5. «Характеристика положень і особливості застосування НП(С)БОДС», акцентувавши увагу на два важливих питання: 1) передумови розробки НП(С)БОДС; 2) відповідність НП(С)БОДС МСБОДС;
- тему 1.6. «План рахунків і бюджетна класифікація», в межах якої доцільно розглянути такі питання, як: 1) план рахунків БОДС; 2) бюджетна класифікація-основа побудови бухгалтерського обліку в державному секторі;
- тему 1.7. «Принципи організації і здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах у рамках нової концептуальної основи бухгалтерського обліку»;
- тему 1.8. «Порядок підготовки інформації для ухвалення управлінських рішень».

За модулем 2. «Облік фінансових активів та пасивів» доцільно розглянути:

- тему 2.1. «Облік доходів та витрат»;
- тему 2.2. «Облік грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості СДС»;
- тему 2.3. «Облік власного капіталу в установах державного сектору»;
- тему 2.4. «Облік інших фінансових активів та пасивів»;
- тему 2.5. Облік біологічних активів в установах ДС.

За модулем 3. «Облік нефінансових активів» доцільно розглянути:

- тему 3.1. «Облік основних засобів та інвестиційної нерухомості СДС»;
- тему 3.2. «Облік нематеріальних активів СДС»;
- тему 3.3. «Облік запасів СДС»;
- тему 3.4. «Облік біологічних активів СДС».

За модулем 4. «Складання та подання звітності» доцільно розглянути:

- тему 4.1. «Інвентаризація: суть, цілі, порядок проведення та оформлення результатів»;
- тему 4.2. «Складання фінансової та бюджетної звітності та методика консолідації фінансової звітності»;
- тему 4.3. «Розкриття окремих показників фінансової та бюджетної звітності»;
- тему 4.4. «Порядок підготовки Приміток до фінансової звітності»;
- тему 4.5. «Заповнення та подання фінансової і бюджетної звітності в електронному вигляді».

За модулем 5. «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» доцільно розглянути:

- тему 5.1. «Витрати виробництва, їх склад і організація обліку»;
- тему 5.2. «Облік готової продукції»;
- тему 5.3. «Калькуляція собівартості продукції підрозділів виробництва у бюджетних установах».

За модулем 6. «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ» доцільно розглянути:

- тему 6.1. «Роль контрольної функції в забезпеченні достовірності показників фінансової і бюджетної звітності»;
- тему 6.2. «Характеристика заходів контролю, визначення правил і вимог до здійснення операцій та контролю за законністю їх виконання» розглянувши в ній важливі норми нормативно-правових актів, що регулюють відповідні заходи контролю.

За модулем 7. «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів» доцільно розглянути:

- тему 7.1. «Облікова політика головних розпорядників бюджетних коштів»;
- тему 7.2. «Положення про бухгалтерську службу бюджетної установи»;
- тему 7.3. «Системність роботи з якісними характеристиками облікової політики бюджетної установи».

Сучасний досвід проведення підвищення кваліфікації неодноразово засвідчував доцільність залучення до викладання не лише науково-педагогічних працівників, а й фахівців-практиків.

Враховуючи високий рівень відповідальності та вагоме значення викладача у формуванні актуальних професійних компетентностей слухачів-бухгалтерів СДС, до викладацького складу мають висуватися відповідні вимоги.

Так згідно визначеного змісту програми підвищення кваліфікації бухгалтерів суб'єктів державного сектору фахівець-практик, який залучатиметься до викладання, повинен:

- мати вищу освіту за спеціальністю «Облік і аудит» (до 2015 р.) та освітній ступінь «магістр» (з практичним досвідом більше 25 років мати освітній рівень «спеціаліст»), одержати післядипломну освіту в галузі управління;
- мати практичний досвід роботи на посадах: головного бухгалтера, начальника (завідувача) відділу (управління) бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору;
- періодично проходити підвищення кваліфікації з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності СДС, що ліцензовані Міністерством фінансів України;
- знати: Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Кодекс законів про працю, закони України, Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України з питань правових засад регулювання діяльності суб'єктів державного сектору, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, визначення облікової політики, порядок оформлення операцій і організацію документообороту за розділами

обліку, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей; правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань; інформаційні облікові технології організацію праці і управління; податкову справу, основи цивільного права; трудове, фінансове, господарське законодавства.

Окрім означеного, практик, який залучатиметься до викладання, повинен вільно розумітися, знати та пояснювати:

- нормативно – правове забезпечення організації БОДС;
- зміст, призначення та застосування НП(С)БОДС під час визначення облікової політики та ведення бухгалтерського обліку СДС;
- план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетну класифікацію;
- типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- призначення та зміст, вимоги, процедури формування та внесення змін до облікової політики СДС; призначення, зміст та порядок розробки Додатків до наказу про облікову політику СДС;
- організацію діяльності бухгалтерської служби, вимоги до бухгалтерської служби та її завдання, визначення повноважень її керівника;
- регулювання діяльності бухгалтерських служб;
- види, призначення та порядок оформлення первинних документів та облікових реєстрів БОДС;
- принципи організації і здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах у рамках нової концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- призначення та методику здійснення заходів контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ;
- види, особливості складання та процедури подання звітності СДС;

- особливості організації бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів.

Також викладач-практик має мати практичний досвід:

- розробки наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику СДС з необхідними додатками;
- з моделювання організації діяльності бухгалтерської служби СДС;
- з моделювання організації та планування внутрішнього контролю в бюджетних установах у рамках нової концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- моделювання організації бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів.

Задля забезпечення якості викладання модулів за програмою підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС практики, які залучатимуться до викладання, мають мати досвід викладання або у ЗВО України, або у ліцензованих та атестованих центрах підвищення кваліфікації, мати розроблене навчально-методичне забезпечення навчання/підвищення кваліфікації, а також володіти сучасними інформаційними технологіями дистанційної освіти.

Відповідні вимоги мають висуватись й до науково-педагогічних працівників. Так, згідно визначеного змісту програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС науково-педагогічний працівник, який залучатиметься до викладання на курсах підвищення кваліфікації, повинен:

- мати науковий ступінь доктора філософії (кандидата наук) або доктора наук за спеціальністю 08.00.09 «бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» або 071 «Облік і оподаткування»;
- мати вчений ступінь доцента або професора за кафедрами: бухгалтерського обліку, обліку і аудиту, обліку і оподаткування;
- мати повне або частково розроблене навчально-методичне забезпечення з будь-якої навчально-методичної дисципліни («Бухгалтерський облік в бюджетних установах», «Організація бухгалтерського обліку», «Внутрішній контроль в бюджетних установах», «Національні

положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі», «Інформаційні технології обліку», «Фінансова звітність суб'єктів державного сектору», «Аналіз діяльності бюджетних установ»), або мати досвід викладання однієї з вказаних навчальних дисциплін не менше 1 року;

- мати сертифікати про стажування або підвищення кваліфікації за тематикою, пов'язаною з бухгалтерським обліком в державному секторі (не менше 1 кредиту (30 годин) у середньому за рік протягом останніх 3 років);
- мати наукові публікації за тематикою бухгалтерського обліку в державному секторі (не менше 3-х за останні 3 роки);
- вільно володіти засобами дистанційного навчання.

Викладені пропозиції відображають суб'єктивні уявлення, що сформовані об'єктивними змінами бухгалтерського обліку в державному секторі, отже вони мають перспективу подальшого удосконалення. Разом з тим вони пройшли належну апробацію, результати якої будуть розглянуті в останньому підрозділі даної монографії.

3.3. Результати апробації інноваційної системи підвищення кваліфікації для державних службовців у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі

Огляд проаналізованих публікацій надає підстав стверджувати, що питання змісту підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС, форм його проведення, а також його кваліметричної оцінки залишаються майже не дослідженими. Виняток складають публікації [172; 173], однак і вони не дають вичерпної відповіді на поставлені питання.

Експрес-аналіз окремих останніх публікацій, в яких розглядаються питання підвищення кваліфікації керівних кадрів органів влади [174; 175; 176], засвідчив, що:

- найбільш ефективним є підвищення кваліфікації за програмами короткострокових тематичних і постійно діючих семінарів, тренінгів, спеціалізованих навчальних курсів [174, с. 194];
- серед керівників закладів підвищення кваліфікації, науковців та інших експертів, що залучені до розробки методичних та нормативних документів з питань розвитку системи підвищення кваліфікації, відсутня узгодженість думок щодо оцінювання різних його аспектів [174, с. 197];
- найбільш гострими проблемами розвитку професійної компетентності керівних кадрів органів влади є їх мотивація до підвищення кваліфікації і невизначеність реальних потреб [174, с. 198];
- для оцінювання якості процесу підвищення кваліфікації продовжують використовуватись експертні оцінки, до яких залучаються як викладачі, так і слухачі програм з підвищення кваліфікації [175, с. 78];
- структурними елементами моделі якості підвищення кваліфікації виступають якість умов (освітнього середовища), процесу та результату [176].

Отже, позитивно оцінюючи результати проведених досліджень з розв'язання проблем трансформації БОДС, маємо достатні підстави стверджувати, що питання належної підготовки та перепідготовки працівників бухгалтерських служб СДС, зокрема визначення актуального змісту підвищення їх кваліфікації, а також оцінки якості набутих знань та практичних навичок залишаються майже недослідженими. Означена ситуація може негативно вплинути на інформативність даних БОДС, що використовуються для прийняття рішень у процесі управління державними фінансами.

У процесі дослідження було встановлено, що найбільш складним і одночасно важливим етапом у підвищенні кваліфікації є оцінка його змісту, якості набутих знань та практичних навичок.

Розглядаючи питання кваліметрії підвищення кваліфікації ми дотримуємось загально визнаного розуміння кваліметрії освіти, адже підвищення кваліфікації є важливою складовою освіти упродовж життя. Отже, кваліметрія підвищення кваліфікації, як й кваліметрія освіти, має розглядатись з позиції змісту, процесу та результату.

Наразі якість підвищення кваліфікації слід розуміти як певну характеристику освітньої діяльності щодо рівня вдосконалення / розвитку професійних компетентностей слухачів за програмою підвищення кваліфікації відповідно до суспільних вимог і потреб фізичних або юридичних осіб [176], - збалансовану відповідність змісту, процесу та результату потребам практики та професійним запитам слухачів програм підвищення кваліфікації.

В межах визначення якості підвищення кваліфікації оцінюванню мають підлягати показники якості освітнього процесу, технологія, ресурсне забезпечення, зміст програми підвищення кваліфікації, професійна підготовка і кваліфікація педагогічних кадрів (педагогічне забезпечення), управлінські технології, цілі і норми з якості підвищення кваліфікації, система моніторингу, механізми фінансування тощо.

В сучасній системі освіти існує низка методів, застосування яких дозволяє дійти висновку щодо її якості. Найпростішими методами її внутрішньої оцінки є проведення вхідного, поточного, підсумкового контролю, а також контроль залишкових знань. У зв'язку з незначною тривалістю підвищення кваліфікації використання всіх наведених методів є ускладненим. Єдиними доцільними методами визначення якості підвищення кваліфікації є вхідний та підсумковий контроль знань.

Наразі безумовно слушним є твердження, що: «Головними характеристиками механізмів оцінювання якості мають бути об'єктивність, валідність, вірогідність, точність. Це досягається ретельним добором

необхідних методологій (підходів), критеріїв і показників (індикаторів), їх відповідністю університетській місії» [177, с. 94]. Означені характеристики мають поширюватись й на оцінку якості підвищення кваліфікації.

Комплексна оцінка якості підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС має відбуватися за її структурними елементами, а саме:

- 1) оцінкою якості організації освітнього середовища (якістю ресурсного забезпечення (навчально-методичне забезпечення, технічне забезпечення, педагогічне забезпечення) організації освітнього процесу, у т.ч самостійної роботи слухачів; використання інформаційних систем для ефективного управління освітнім процесом тощо);
- 2) оцінкою якості освітнього процесу, критеріями якої є: науковість, інноваційність, орієнтованість змісту програми підвищення кваліфікації на потреби практики; педагогічна майстерність науково-педагогічних працівників, у т.ч. запрошених практиків; форми, методи та технології підвищення кваліфікації);
- 3) оцінкою якості набутих теоретичних знань та практичних навичок за програмою підвищення кваліфікації.

Перші два елементи моделі оцінки якості підвищення кваліфікації визначаються за результатами експертного оцінювання (зовнішнього оцінювання) та подальшого компаративного аналізу. Їх проведення набуває сенс, коли відбувається підвищення кваліфікації різними суб'єктами за більш-менш тотожними за змістом програмами підвищення кваліфікації, або за умови наявності еталонних показників.

Оцінка якості набутих теоретичних знань та практичних навичок за окремо реалізованою програмою підвищення кваліфікації може бути як елементом самооцінки, так і складовою зовнішнього оцінювання.

Отже, на першій стадії експрес-оцінювання якості підвищення кваліфікації доцільно визначити професійний профіль контингенту, який відобразатиме значиму інформацію про слухачів, шляхом проведення анкетування, а також провести вхідний контроль знань (за можливості й практичних навичок). На

другій стадії необхідно провести вихідний контроль знань, анкетування слухачів щодо актуальності змісту програми підвищення кваліфікації, окремих змістових модулів, методики їх викладання, оцінювання слухачами зміни особистої професійної компетентності.

Результати зазначених заходів позитивно впливатимуть на об'єктивність оцінювання та складатимуть достатні підстави для визначення актуальності змістових модулів програми підвищення кваліфікації та її життєвого циклу як освітньо-професійного продукту.

З урахуванням наведеного змісту експрес-оцінювання нами проведена статистична кваліметрія сертифікованої програми підвищення кваліфікації «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами», яка пройшла апробацію в онлайн форматі в Державному податковому університеті з 27.03.2023 р. по 08.05.2023 р. та яка складалась з 7 модулів: 4 обов'язкових модулі (72/2,4 ЄКТС) та 3 вибіркові (18/0,6 ЄКТС).

До складу програми підвищення кваліфікації входили модулі: 1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору (10 год.). 2. Облік фінансових активів та пасивів (24 год.). 3. Облік нефінансових активів (18 год.). 4. Складання та подання звітності (20 год.). 5. Облік процесу виробництва в бюджетних установах (5 год.). 6. Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ (7 год.). 7. Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів (5 год.).

Для визначення професійного профілю контингенту слухачів та рівня викладання програми було проведено анонімне добровільне анкетування, яке пройшли 143 з 192 слухачів (з тих, що пройшли анкетування - 128 жінок та 15 чоловіків).

Серед жінок переважали слухачки зі стажем понад 20 років (44,53%), серед чоловіків слухачі зі стажем від 10 і понад 20 років (по 40% відповідно). Результати розподілу всіх слухачів за стажем відображено на рис. 3.1.

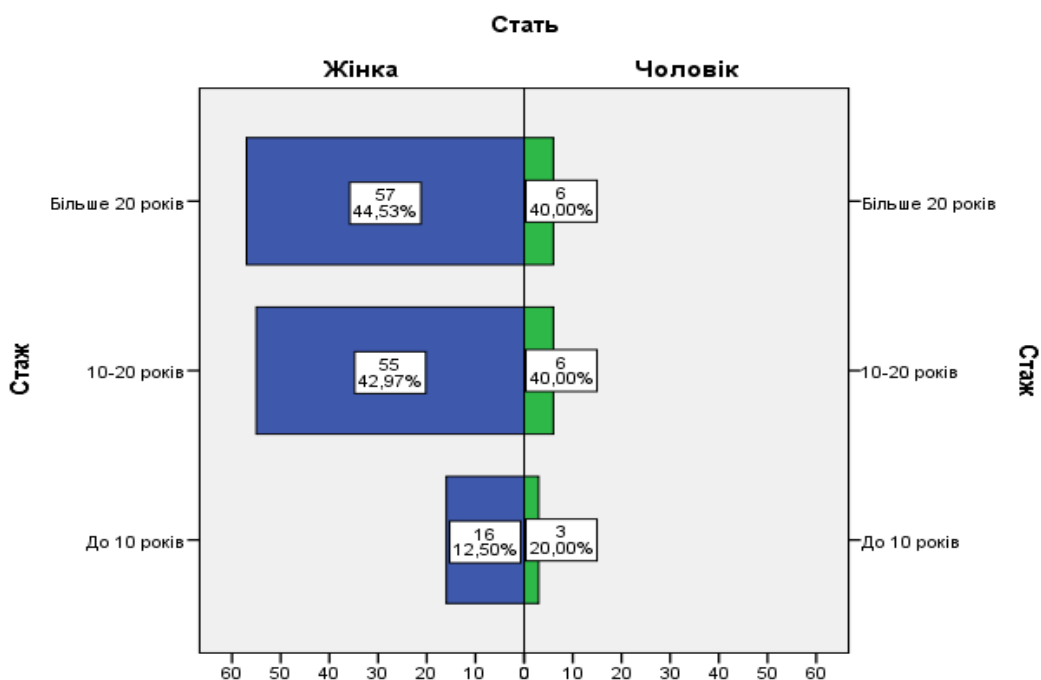


Рис. 3.1. Розподіл слухачів за стажем роботи

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Встановлено, що практично всі слухачі (98,65%) з тих, що пройшли анкетування, мали вищу освіту (рис. 3.2).

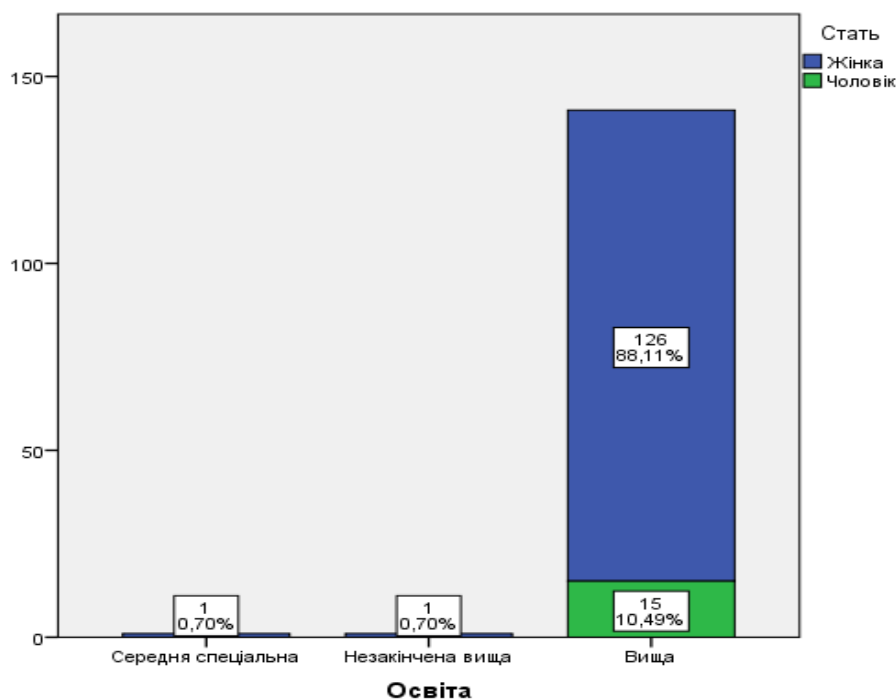


Рис. 3.2. Розподіл слухачів за освітою

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Близько 40% слухачів були з Заходу України. Значна кількість слухачів – з Центральної України (23%) та Півночі України (21,13%), (рис. 3.3).

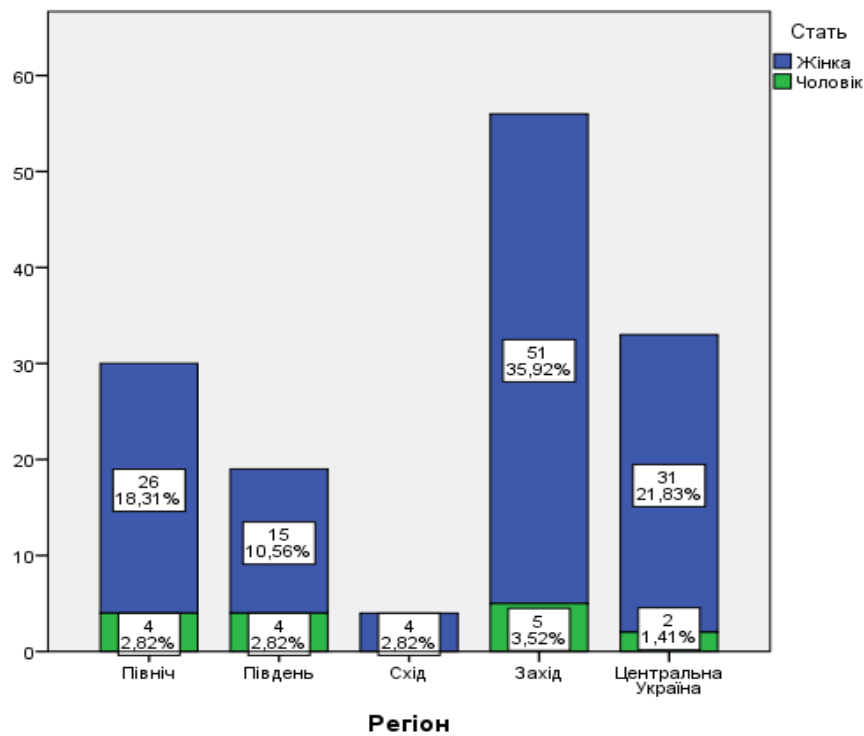


Рис.3.3. Розподіл слухачів за регіонами

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

За результатами анкетування (рис. 3.4) встановлено, що основним місцем роботи слухачів були органи виконавчої влади (понад 22%) та Державна казначейська служба України (біля 20%).

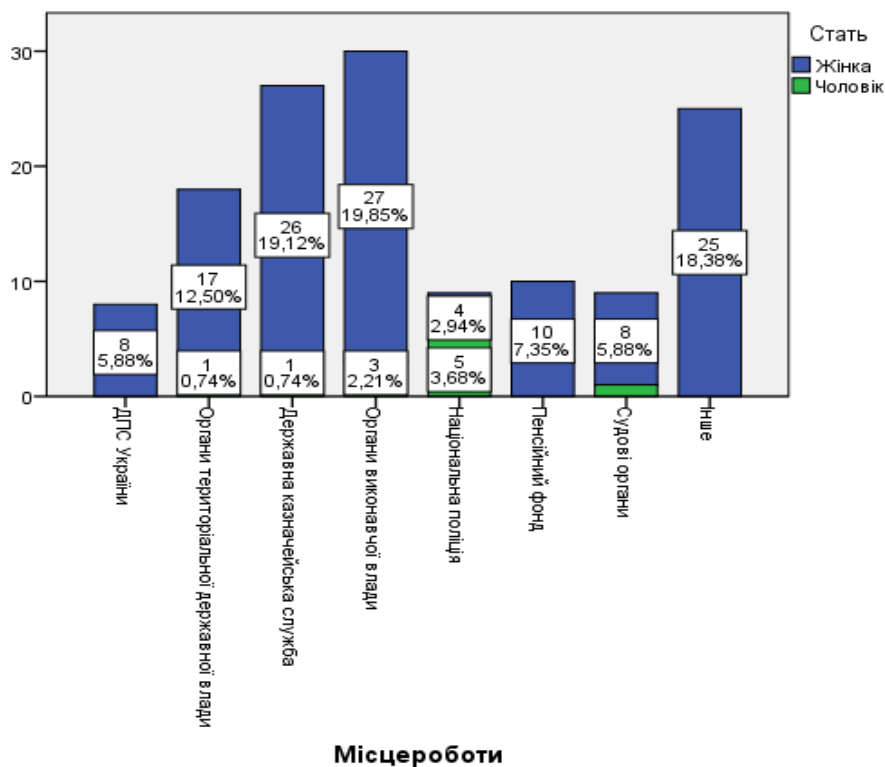


Рис. 3.4. Розподіл слухачів за місцем роботи

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Переважає більшість слухачів, які пройшли анкетування, працювала на посадах бухгалтера, головного бухгалтера та у своїй професійній діяльності переважно використовували програми «Ispro», «Парус» (рис. 3.5).

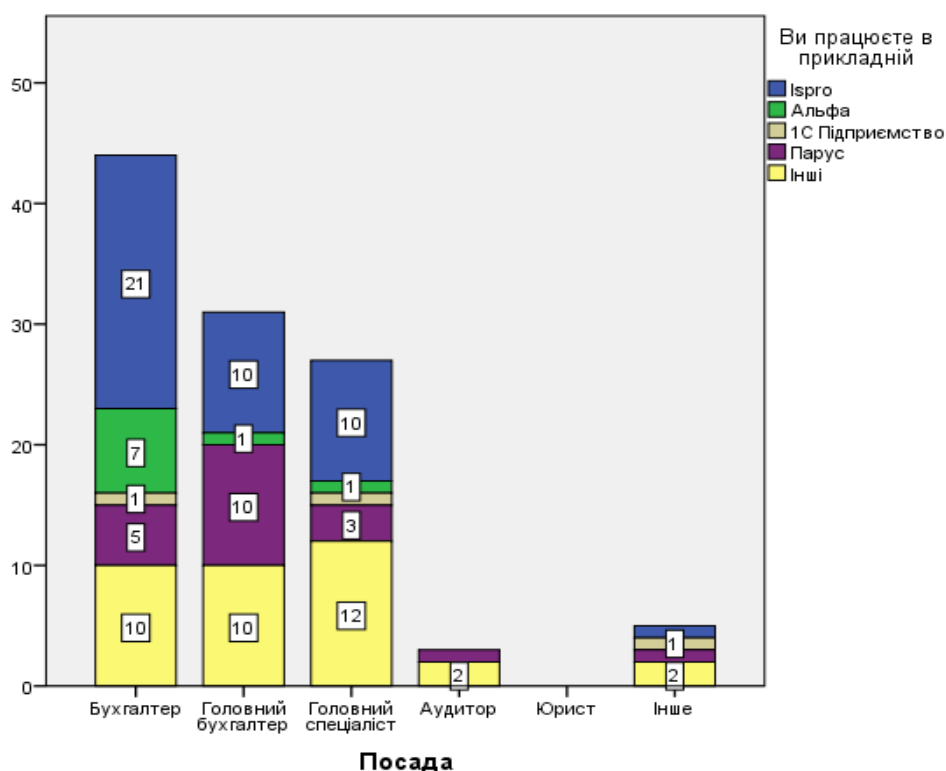


Рис.3.5. Розподіл слухачів за посадами та володінням програмами
Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Переважає більшість, - 75% слухачів, оцінили отримані знання, як такі, що мали прикладний аспект, на думку 15% слухачів отримані знання мали лише теоретичний аспект, а 10% слухачів не змогли визначитись з відповіддю.

Бажання слухачами отримати прикладні знання підтверджує й їх розподіл за мотивацією навчання саме за програмою «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» Державного податкового університету. Так 10% слухачів зазначили, що вирішили пройти підвищення кваліфікації з метою відповідності професійним потребам; 12% слухачів, - для розширення знань і навичок; 78% слухачів обрали курс саме через отримання знань та практичного досвіду від викладачів–практиків.

В цілому програмою підвищення кваліфікації «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» слухачі задоволені.

Серед позитивних вражень: гарна теоретична база, добре підготовлені матеріали, доступ до матеріалів zoom, зручний розклад; великий об'єм цінної інформації; можливість прослухати лекції в запису тощо.

Серед негативних вражень, здебільшого була відповідь: «відсутні». Як побажання, окремими слухачами зазначалось: «розробити практичні завдання у вигляді тестів», «хотілося б коротшу за часом програму».

Задоволеність слухачів програмою підвищення кваліфікації відображується й в результатах опитування щодо задоволеності за модулями, зокрема за модулем 1 (рис. 3.6).

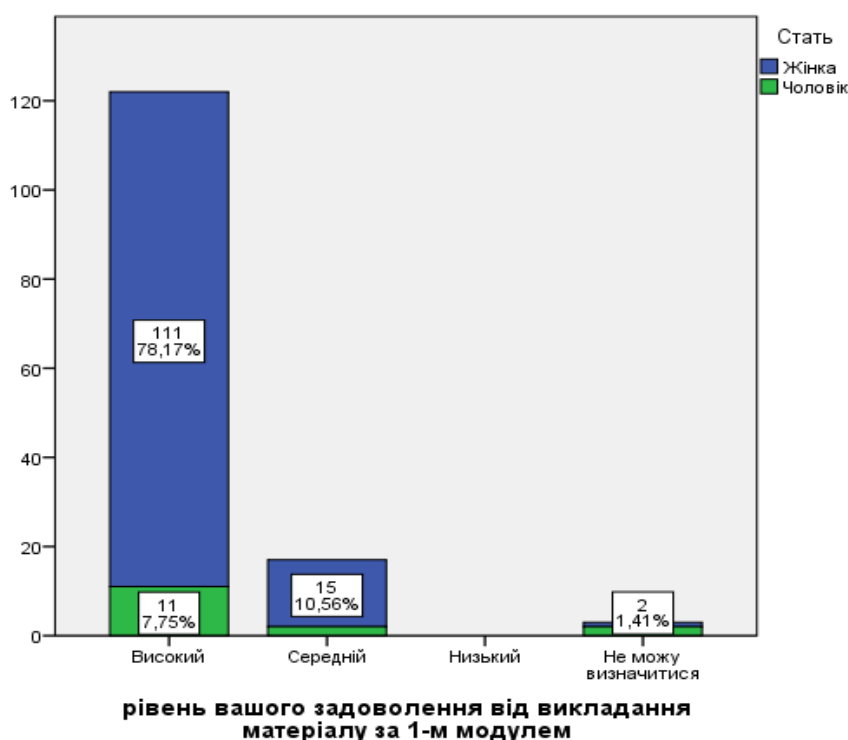


Рис. 3.6. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 1

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Відповідно до рис. 3.6 понад 80% слухачів задоволені рівнем викладання та отриманими знаннями за модулем 1 «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору». Низький рівень викладання не відзначив жоден слухач.

Аналогічна ситуація й з рівнем задоволеності за модулем 2 (рис. 3.7).

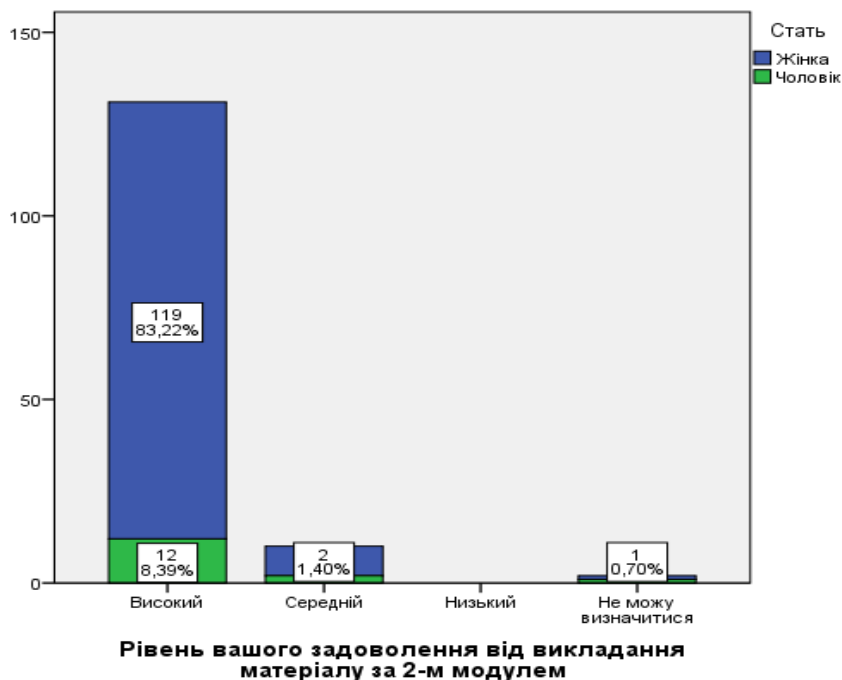


Рис. 3.7. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 2

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Задоволені рівнем викладання модуля 2 «Облік фінансових активів та пасивів» понад 90% слухачів. Низького рівня викладання не зазначено.

Близько 90% слухачів задоволені викладанням модуля 3 «Облік нефінансових активів» (рис. 3.8). Низького рівня викладання не зазначено.

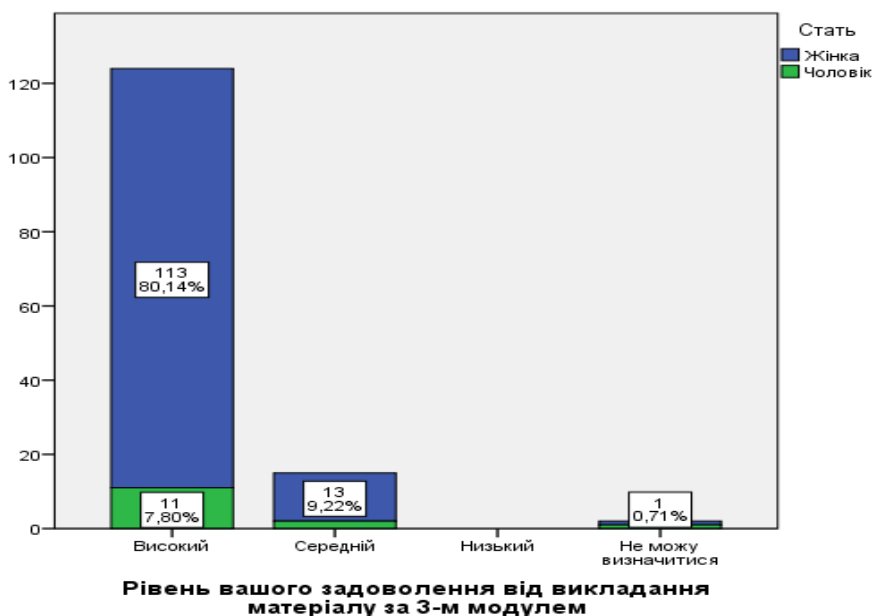


Рис. 3.8. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 3

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Переважає більшість, - 90% слухачів задоволені викладанням по модулю 4 «Складання та подання звітності» (рис. 3.9). Незадоволених слухачів 0%.

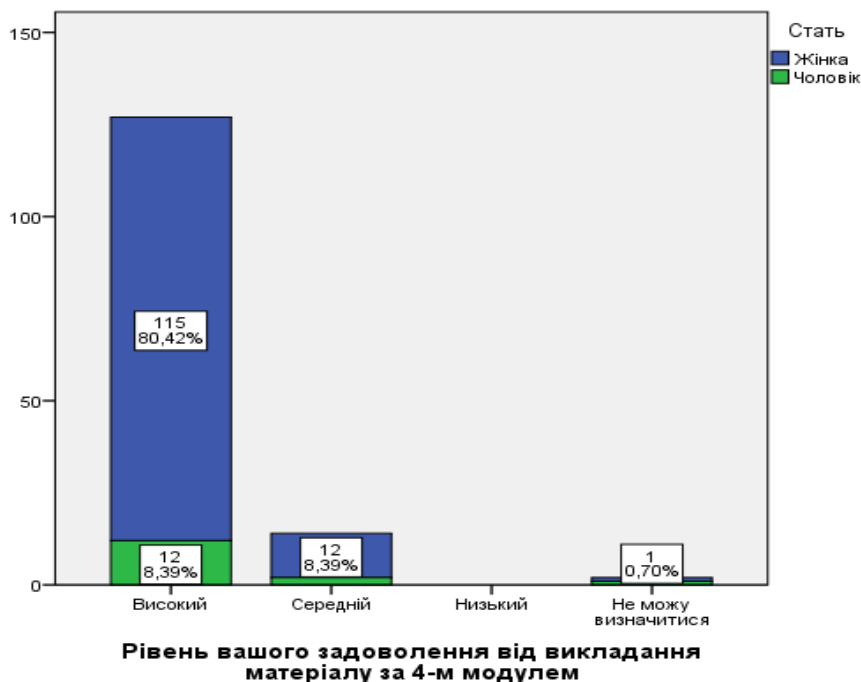


Рис. 3.9. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 4

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Більше 80% слухачів оцінюють рівень викладання курсу за модулем 5 «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» як високий (рис. 3.10).

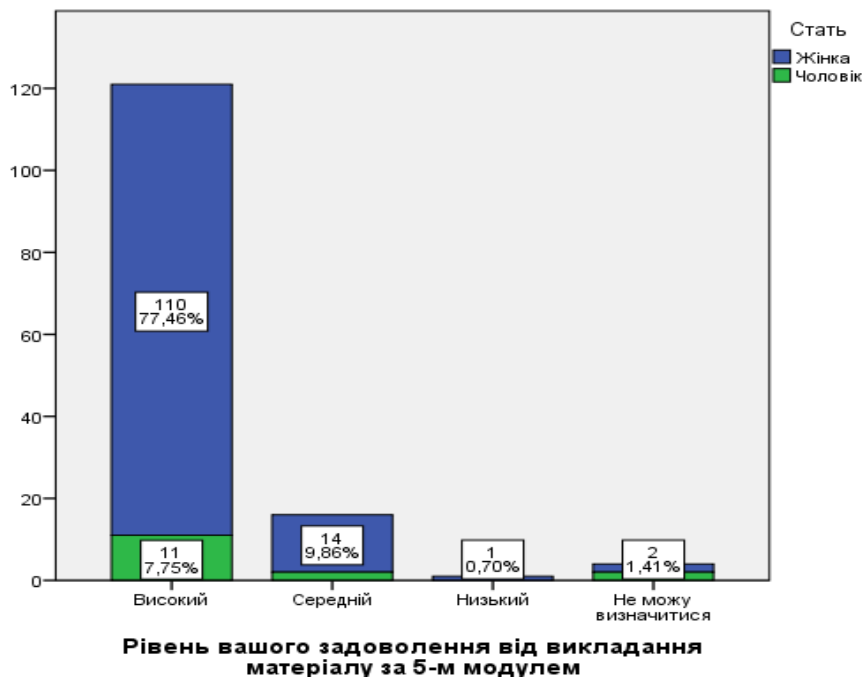


Рис. 3.10. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 5

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

По модулю 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ» ситуація подібна (рис.3.11).

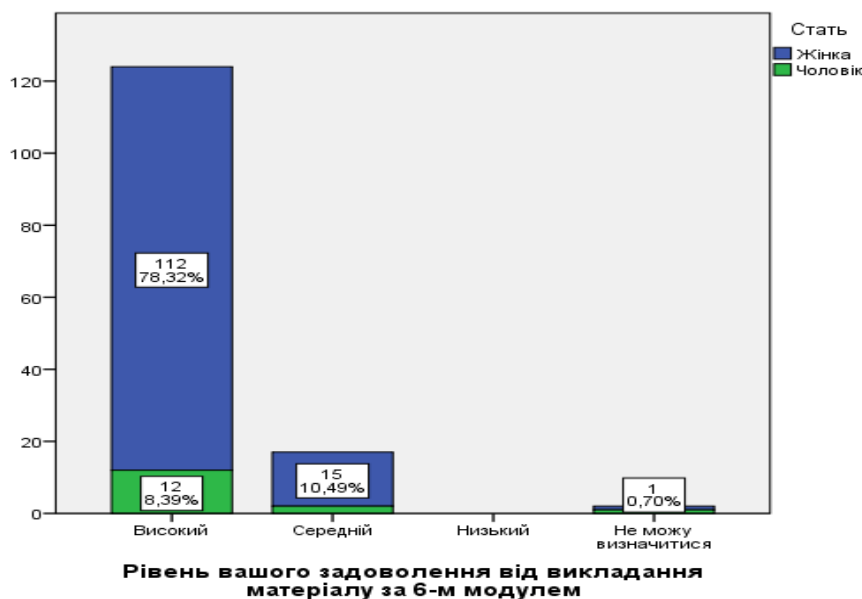


Рис. 3.11. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 6

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Більше 80% оцінюють викладання, як високого рівня (рис. 3.11). Невдоволених слухачів не виявлено.

Опитування щодо задоволеності слухачів рівнем викладання за 7 модулем «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів» також засвідчує сумлінне відношення до викладання професорсько-викладацького складу (рис. 3.12).

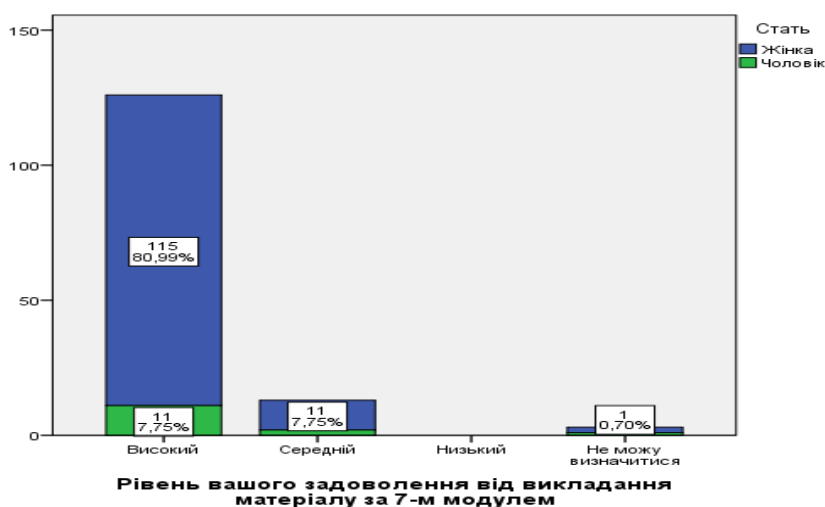


Рис. 3.12. Рівень задоволення слухачів від викладання матеріалу за модулем 7

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Як високий рівень, оцінюють близько 90% слухачів (рис. 3.12). Як низький рівень не оцінив жоден слухач.

Загальна оцінка рівня задоволеності слухачів програмою в розрізі модулів згідно проведеного анкетування, є високою (рис. 3.13).

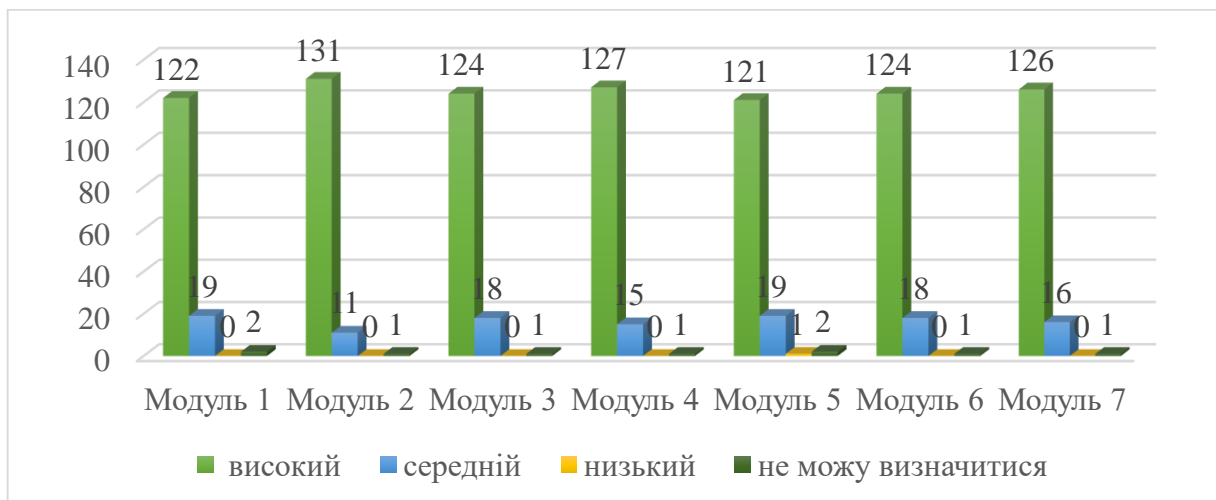


Рис.3.13. Рівень задоволеності слухачів курсом «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» в розрізі модулів

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

За діаграмою (рис. 3.13), найбільше слухачів оцінили рівень викладання як високий, за модулем 2 та модулем 4.

Результати оцінки слухачів за рівнем викладання курсу в розрізі модулів відображено на рис. 3.14.

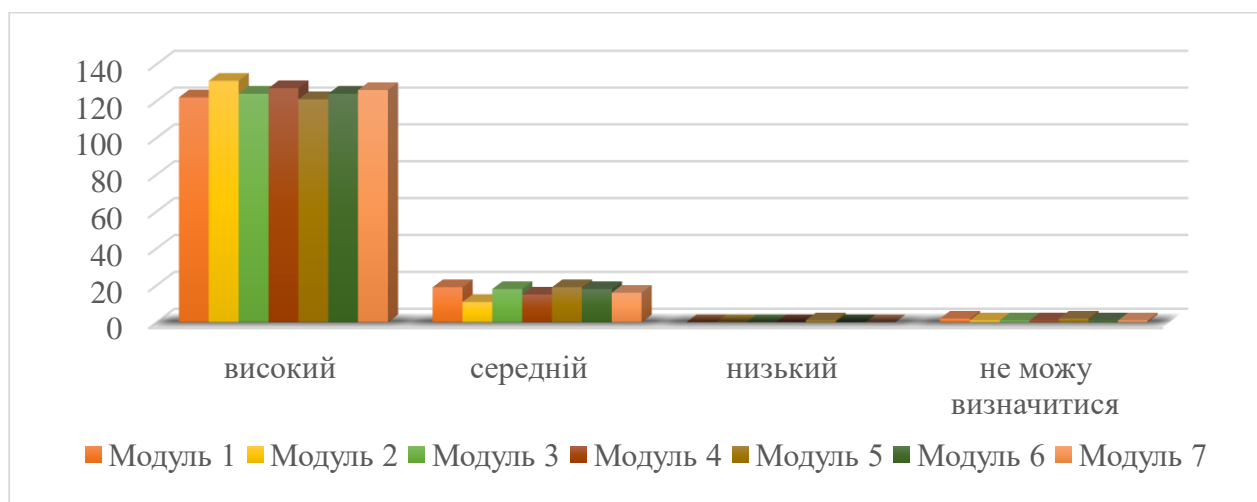


Рис. 3.14. Оцінка слухачів рівня викладання курсу «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» в розрізі модулів

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Інформація рис. 3.14 засвідчує, що в цілому слухачі оцінили викладання курсу на високому рівні.

Для повноти статистичної кваліметрії підвищення кваліфікації був проведений аналіз рівня отриманих знань слухачами за результатами вхідного контролю базових знань та вихідного підсумкового контролю, здійсненого у формі тестування. Кожен учасник тестування мав можливість виконати стандартизований тест в однакових умовах із однаковими підходами до визначення результату. Результати комп'ютерного тестування представлялися у вигляді оцінки, яка автоматично формується і фіксується у середовищі MOODLE. Для аналізу рівня отриманих знань, слухачів згруповано за результатами тестування (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Результати контролю слухачів за рівнем знань

Етап	Рівень знань, бали							
	Низький/базовий		Середній/достатній		Високий		Разом	
	0-69	w, %	70-89	w, %	90-100	w, %	чол.	w, %
Вхідний контроль	75	39,06	88	45,83	29	15,11	192	100
Вихідний контроль	2	1,04	44	22,92	146	76,04	192	100
Разом	77		132		175		384	

Джерело: складено В. Краєвським за результатами тестування

Отже, за результатами навчання рівень знань слухачів значно покращився (табл. 3.3): низький рівень мали лише 1% слухачів; високий рівень знань мали 76% слухачів (абсолютний приріст склав 61%).

Перевіримо узгодженість результатів вхідного та вихідного контролю знань та доведемо, що вони належать до однієї генеральної сукупності за допомогою критерія Пірсона χ^2 .

Для цього з використанням прикладних аналітичних програм буде розраховано критерій χ^2 , перевірено істотність коефіцієнта χ^2 за допомогою таблиці критичних значень з врахуванням числа ступенів свободи.

Порівнюване розраховане χ^2 з табличним ($\chi^2_{\text{табл.}}$) матиме значення:

- якщо $\chi^2 > \chi^2_{\text{табл.}}$, має місце істотність, тобто емпіричні розподіли сукупностей статистично достовірно відрізняються;
- якщо $\chi^2 < \chi^2_{\text{табл.}}$, розподіли відмінностей не мають.

Розрахунок критерію Пірсона здійснено в прикладній програмі SOFA Statistics.

Результати розрахунків відображено на рис. 3.15.

Results of Pearson's Test of Linear Correlation for "Тест:Вступне_Тестування_(Бали)" vs "Тест:Підсумковий_Контроль_(Бали)"

Two-tailed p value: <0.001 (1.478e-7)¹

Pearson's R statistic: 0.368

Degrees of Freedom (df): 190

Linear Regression Details:²

- Slope: 0.188
- Intercept: 79.058

Рис. 3.15. Розрахунок критерію Пірсона за результатами вхідного та вихідного контролю

Джерело: отримано В. Краєвським за результатами тестування

За проведенням лінійним кореляційним тестом Пірсона: двостороннє р-значення < 0.001 (1.478e-7) означає, що спостережувана кореляція між змінними є статистично значущою. Це означає, що ймовірність отримати таку або більшу кореляцію випадково дуже мала і вказує на наявність статистично значущої лінійної залежності між цими змінними.

Значення R-статистики Пірсона дорівнює 0.368. Це вказує на наявність позитивної лінійної залежності між змінними. Зазначені ступені свободи дорівнюють 190. Це кількість незалежних спостережень, які використовуються при проведенні лінійного кореляційного тесту. Більша кількість ступенів свободи забезпечує більшу точність оцінки статистичної значущості кореляції. Тобто вибірка є репрезентативною, а отримані результати – істотними.

Статистично значуща лінійна залежність між результатами вхідного та вихідного контролю слухачів засвідчує, що рівень знань слухачів до

проходження курсів підвищення кваліфікації та після значно змінився, тобто має значну позитивну динаміку.

Для визначення взаємозв'язку між рівнем знань з вхідного та вихідного контролю розраховано коефіцієнт кореляції Спірмена. Результати розрахунку в програмі SOFA Statistics відображено на рис. 3.16.

Results of Spearman's Test of Linear Correlation for "Тест:Вступне_Тестування_(Бали)" vs "Тест:Підсумковий_Контроль_(Бали)"

p value: <0.001 (1.020e-8)¹

Spearman's R statistic: 0.399

Degrees of Freedom (df): 190

Linear Regression Details:²

- Slope: 0.188
- Intercept: 79.058

Рис. 3.16. Результати розрахунку коефіцієнта кореляції Спірмена

Джерело: отримано В. Краєвським за результатами тестування

Результати лінійного кореляційного тесту Спірмена для показників вхідного та вихідного контролю вказують на наявність статистично значущої кореляції між цими змінними. Деякі з важливих результатів тесту включають:

1. Значення р-значення: Значення р-значення дорівнює менше 0.001 (або 1.020e-8). Це означає, що є дуже маленька ймовірність того, що спостережувана кореляція між змінними виникла випадково. Отже, можемо стверджувати, що кореляція є статистично значущою.
2. Значення R-статистики Спірмена: Значення R-статистики Спірмена дорівнює 0.399. Це вказує на помірну силу кореляції між змінними.
3. Ступені свободи (df): Кількість ступенів свободи дорівнює 190. Це використовується для обчислення статистики та р-значення.
4. Деталі лінійної регресії: Значення нахилу лінійної регресії дорівнює 0.188, що вказує на зростання залежної змінної при зростанні значень незалежної змінної. Значення інтерсепта дорівнює 79.058 і представляє початкову точку лінійної регресії.

Отже, на підставі цих результатів можемо зробити висновок, що існує статистично значуща помірна кореляція між рівнем знань слухачів за результатами вхідного та вихідного контролю. Це підтверджує й кореляційне поле (рис. 3.17).

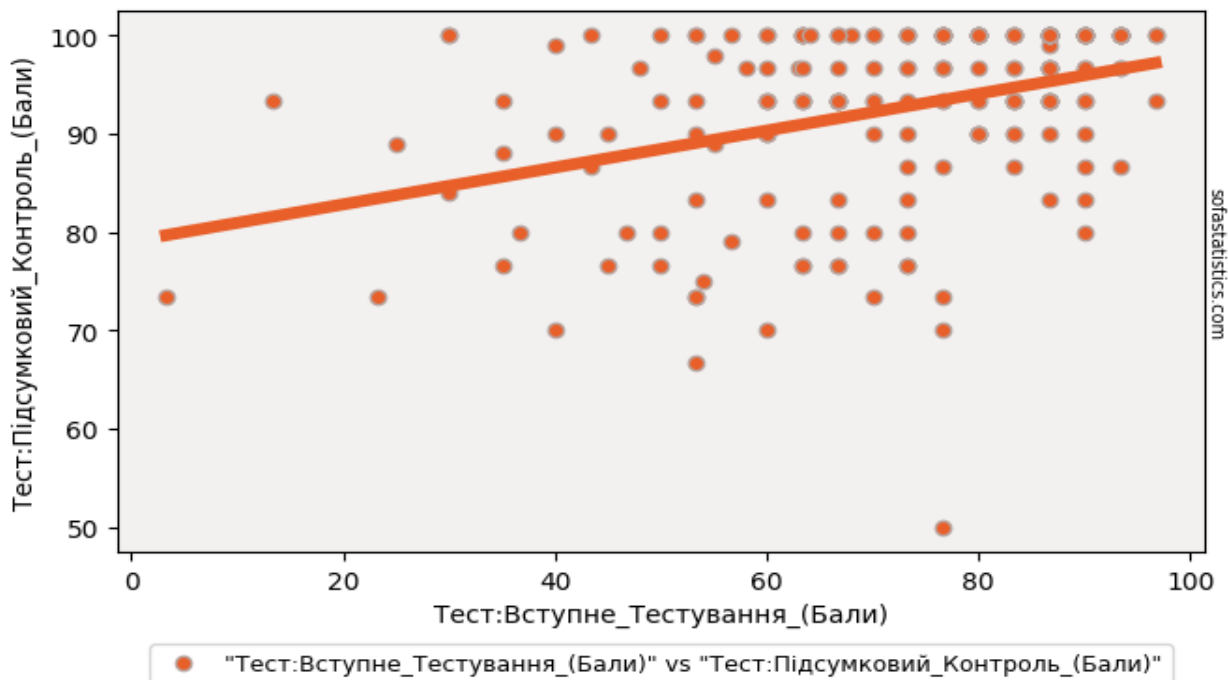


Рис. 3.17. Кореляційне поле взаємозв'язку рівня знань слухачів

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

На графіку (рис. 3.17) точки розміщені навколо кореляційної прямої, що засвідчує пряму помірну кореляційну залежність рівня знань слухачів за результатами вихідного контролю від рівня знань за результатами вхідного контролю. Виходячи з цього, можна стверджувати, що базові знання є основою для отримання високого рівня професійних знань, а результатами підвищення рівня знань слухачів є отримані знання під час вивчення курсу за програмою «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами».

На завершення статистичної кваліметрії проведемо аналіз взаємозв'язку рівня отриманих знань слухачами за результатами тестування за модулями та результатами вихідного контролю.

Отже, після вивчення кожного модуля, за результатами отриманих знань, слухачами було пройдено тестування.

Результати контрольного тестування за модулями відображено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Рівень знань слухачів за результатами тестового контролю за модулями

Етап*	Рівень знань, бали			
	Низький/базовий	Середній/достатній	Високий	Разом
	0-8	9-16	17-25	
Модуль 1	0	2	190	192
	0-8	9-16	17-25	
Модуль 2	1	5	186	192
	0-8	9-16	17-25	
Модуль 3	0	3	189	192
	0-8	9-16	17-25	
Модуль 4	0	5	187	192
	0-1	2-3	4-5	
Модуль 5	0	1	191	192
	0-1	2-3	4-5	
Модуль 6	0	2	190	192
	0-1	2-3	4-5	
Модуль 7	0	0	192	192

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

За даними табл. 3.4, значна більшість слухачів має високий рівень отриманих знань за модулями.

Результати рівня знань слухачів за модулями відображено на рис. 3.18.

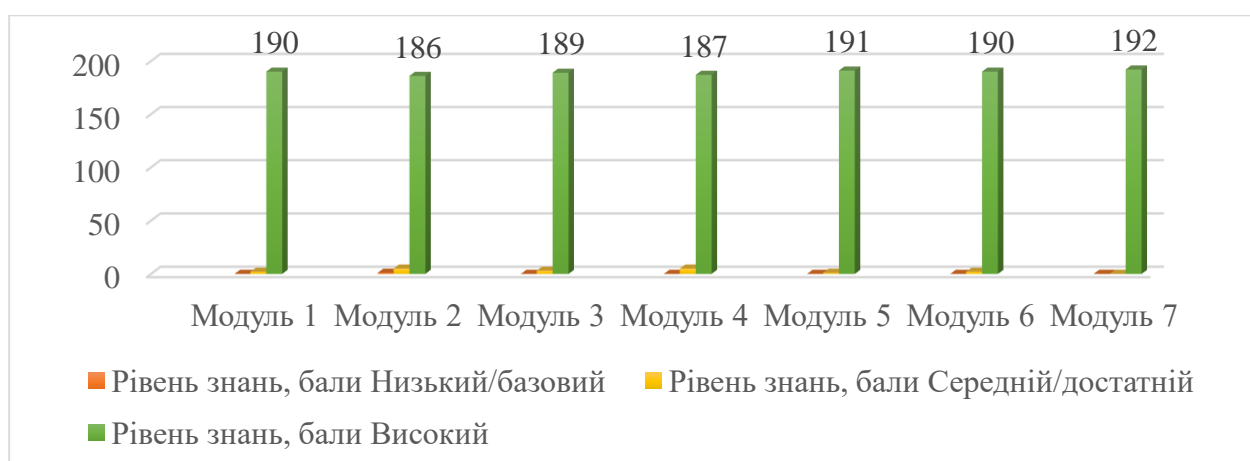


Рис. 3.18. Рівень знань слухачів за модулями курсу

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Для визначення взаємозв'язку та взаємовпливу результатів тестування за модулями та на результати підсумкового тесту проведено кореляційний аналіз.

Результати розрахунку кореляційної матриці в прикладній програмі Gretl, відображено на рис. 3.19.

Finaltest	Module1	Module2	Module3	Module4	
1,0000	0,4934	0,4286	0,4548	0,5274	Finaltest
	1,0000	0,5010	0,5617	0,6870	Module1
		1,0000	0,5080	0,6633	Module2
			1,0000	0,6361	Module3
				1,0000	Module4
		Module5	Module6	Module7	
		0,2188	0,5389	0,5328	Finaltest
		0,2625	0,5041	0,4312	Module1
		0,2938	0,4653	0,4634	Module2
		0,2819	0,6297	0,4478	Module3
		0,3608	0,5341	0,5250	Module4
		1,0000	0,3426	0,2790	Module5
			1,0000	0,5567	Module6
				1,0000	Module7

*Рис. 3.19. Кореляційна матриця результатів тестування слухачів
Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків*

За розрахунками отримано коефіцієнти кореляції на основі спостережень з 1 по 192, а також 5% критичне значення для двосторонньої критичної області, яке складає 0,1417.

За отриманими коефіцієнтами кореляції, мультиколінеарності не спостерігається, найбільший вплив на результати підсумкового рівня знань мають результати рівня знань з модулів 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів», 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ» та 4 «Складання та подання звітності».

Крім того, можна зазначити статистичну значущість коефіцієнтів:

- Для Finaltest:
 - Module1: 0,4934 (статистично значущий);
 - Module 2: 0,4286 (статистично значущий);
 - Module 3: 0,4548 (статистично значущий);
 - Module 4: 0,5274 (статистично значущий);

- Module 5: 0,2188 (не статистично значущий);
- Module 6: 0,5389 (статистично значущий);
- Module 7: 0,5328 (статистично значущий).
- Для Module 1:
 - Module 2: 0,5010 (статистично значущий);
 - Module 3: 0,5617 (статистично значущий);
 - Module 4: 0,6870 (статистично значущий);
 - Module 5: 0,2625 (не статистично значущий);
 - Module 6: 0,5041 (статистично значущий);
 - Module 7: 0,4312 (статистично значущий).
- Для Module 2:
 - Module 3: 0,5080 (статистично значущий);
 - Module 4: 0,6633 (статистично значущий);
 - Module 5: 0,2938 (не статистично значущий);
 - Module 6: 0,4653 (статистично значущий);
 - Module 7: 0,4634 (статистично значущий).
- Для Module 3:
 - Module 4: 0,6361 (статистично значущий);
 - Module 5: 0,2819 (не статистично значущий);
 - Module 6: 0,6297 (статистично значущий);
 - Module 7: 0,4478 (статистично значущий).
- Для Module 4:
 - Module 5: 0,3608 (не статистично значущий);
 - Module 6: 0,5341 (статистично значущий);
 - Module 7: 0,5250 (статистично значущий).
- Для Module 5:
 - Module 6: 0,3426 (не статистично значущий);
 - Module 7: 0,2790 (не статистично значущий).
- Для Module 6:
 - Module 7: 0,5567 (статистично значущий).

Якщо коефіцієнт кореляції між двома змінними є статистично значущим, це означає, що з великою ймовірністю існує значна залежність між цими змінними. Тобто для отримання професійних знань з програми «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» важливим є отримання знань практично з усіх модулів програми.

Так як значно підсилюють рівень знань з курсу модулі 4, 6, 7, досліджено взаємозв'язок та взаємовплив на них рівня знань з інших модулів.

Для дослідження значимості вивчення слухачами модулів використано непараметричні тести, зокрема коефіцієнт кореляції Кендала, який розраховано в системі Gretl (рис. 3.20).

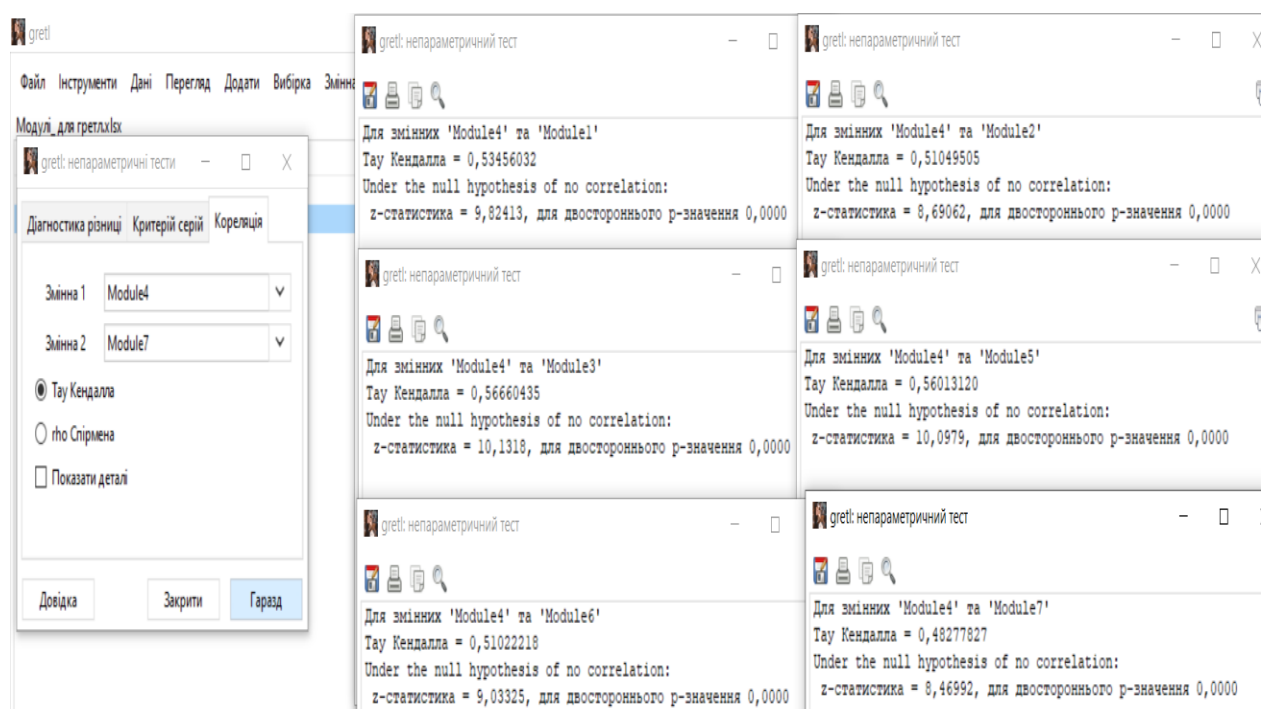


Рис. 3.20. Взаємозв'язок рівня знань слухачів за модулем 4 та інших модулів курсу

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

За результатами розрахунків найбільший показник Кендала мають показники за модулями: 1, 3, 5.

Результати непараметричних тестів:

Для змінних Module 4 та Module 1

Tau Кендала = 0,53456032

За нульовою гіпотезою відсутності кореляції:

z -статистика = 9,82413, для двостороннього p -значення 0,0000

Для змінних Module 4 та Module 1 було обчислено коефіцієнт Кендала, який становить 0,53456032.

Нульова гіпотеза стверджує відсутність кореляції між змінними.

Підрахована z -статистика для перевірки статистичної значущості коефіцієнта Кендала становить 9,82413.

Для отримання двостороннього p -значення, обчислюється ймовірність $P(|z\text{-статистика}| > |\text{обчислена } z\text{-статистика}|)$, яка вказує на ймовірність отримати таку або більш екстремальну значущість коефіцієнта Кендала за умови, що нульова гіпотеза є правдивою. В даному випадку, отримане двостороннє p -значення дорівнює 0,0000.

Отримані результати свідчать про те, що значення z -статистики є дуже великим (9,82413), а отримане двостороннє p -значення є дуже малим (0,0000). Це означає, що при нульовій гіпотезі про відсутність кореляції між змінними, ми маємо дуже малу ймовірність отримати такі ж або більш екстремальні результати, як отримані в досліджуваному випадку.

Отже, з урахуванням отриманих результатів, ми можемо відхилити нульову гіпотезу і прийняти альтернативну гіпотезу про наявність статистично значущої кореляції між Module 4 та Module 1.

Для змінних Module 4 та Module 3

τ_{xy} Кендала = 0,56660435

За нульовою гіпотезою відсутності кореляції:

z -статистика = 10,1318, для двостороннього p -значення 0,0000

Результати вказують на наявність статистично значущої кореляції між Module 4 та Module 3

Для змінних Module 4 та Module 5

τ_{xy} Кендала = 0,56013120

За нульовою гіпотезою відсутності кореляції:

z -статистика = 10,0979, для двостороннього p -значення 0,0000

Результати вказують на наявність статистично значущої кореляції між Module 4 та Module.

Можна зробити висновок, що отримані знання з модуля 4 «Складання та подання звітності» та модулів: 1 «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору», 3 «Облік не фінансових активів» та 5 «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» більш ніж на 50% є взаємозалежними та значущими.

За отриманим показником Кендалла також можна стверджувати, що мають значний взаємозв'язок та взаємовплив отримані знання й з інших модулів (рис. 3.21).

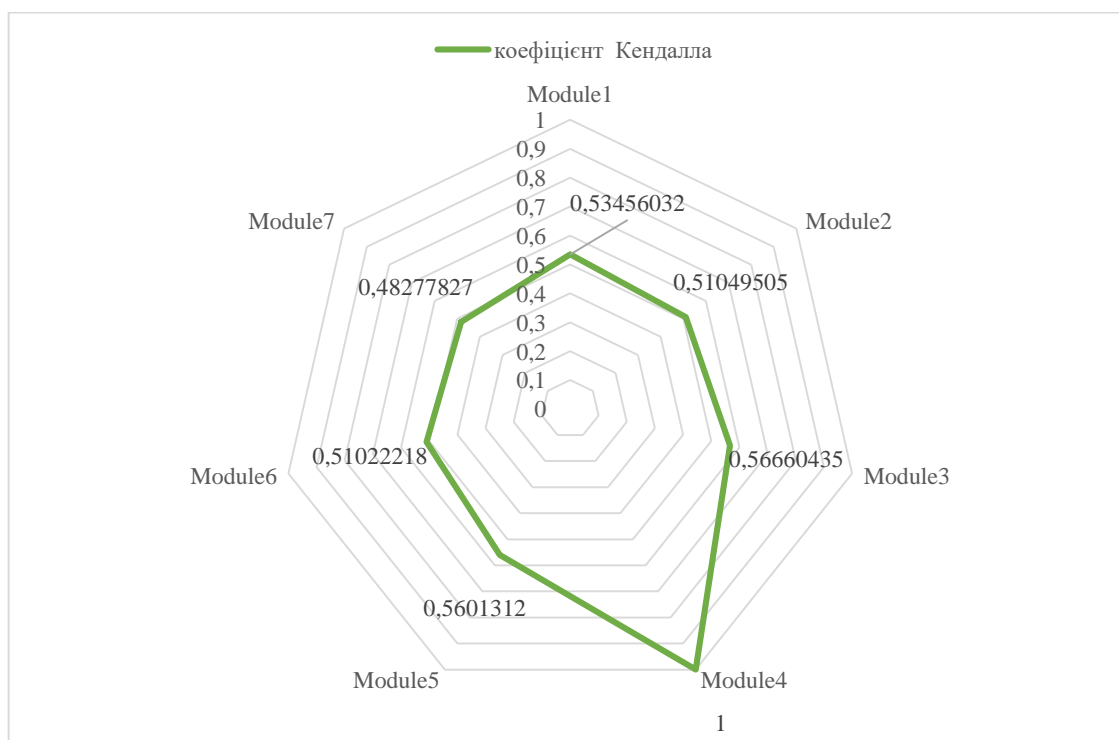


Рис. 3.21. Взаємовплив рівня знань слухачів за модулями на рівень знань за модулем 4

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

Можна стверджувати (рис. 3.21), що рівень знань слухачів за всіма модулями та модулем 4 «Складання та подання звітності» взаємопов'язані в середньому на 50%.

Результати взаємозв'язку та взаємовпливу рівня знань слухачів за модулями на рівень знань за модулем 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ» (рис. 3.22).

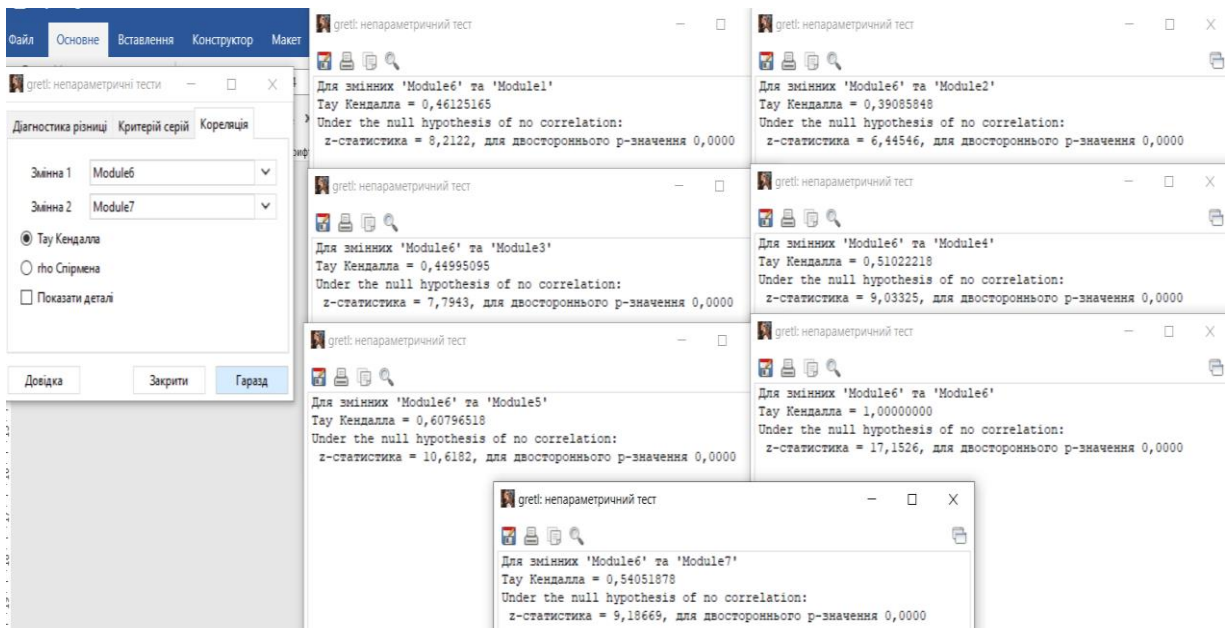


Рис. 3.22. Результати непараметричних тестів взаємозв'язку рівня знань за модулями та модулем 6

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

За результатами, найбільший взаємозв'язок та взаємовплив рівня знань слухачів за модулем 6 спостерігається з результатами отриманих знань за модулями: 5 (майже на 61%), 7 (майже на 54%) та 4 (майже на 51%).

Графічно показники кореляції Кендала відображені на рис. 3.23.

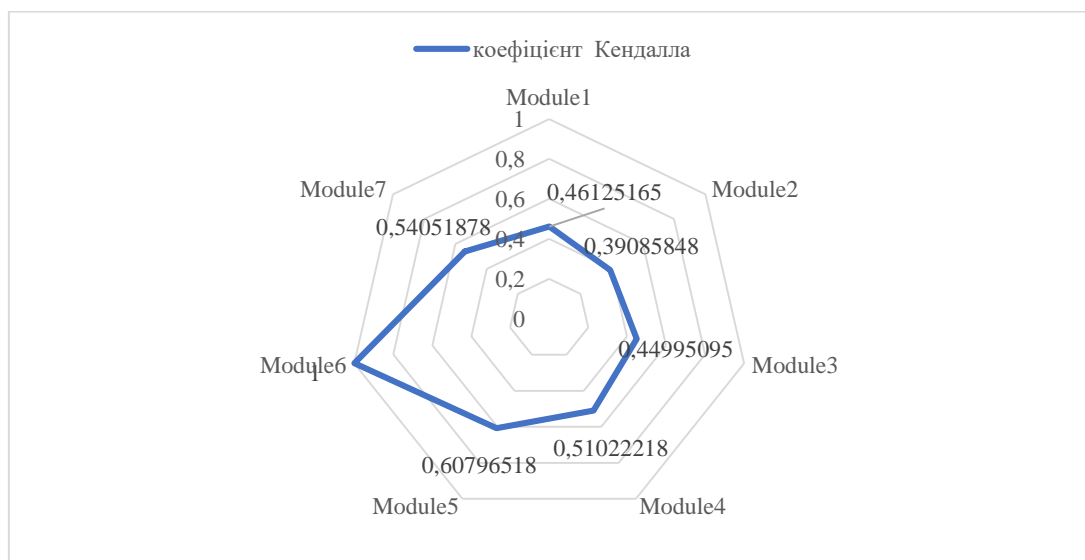


Рис. 3.23. Взаємозв'язок рівня знань слухачів за модулями та модулем 6

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

Наразі можна стверджувати, що рівень отриманих знань слухачів за модулем 6 в середньому майже на 50% залежить від рівня знань за іншими модулями програми.

Результати взаємозв'язку та взаємовпливу рівня знань слухачів за модулями на рівень знань за модулем 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів» (рис. 3.24).

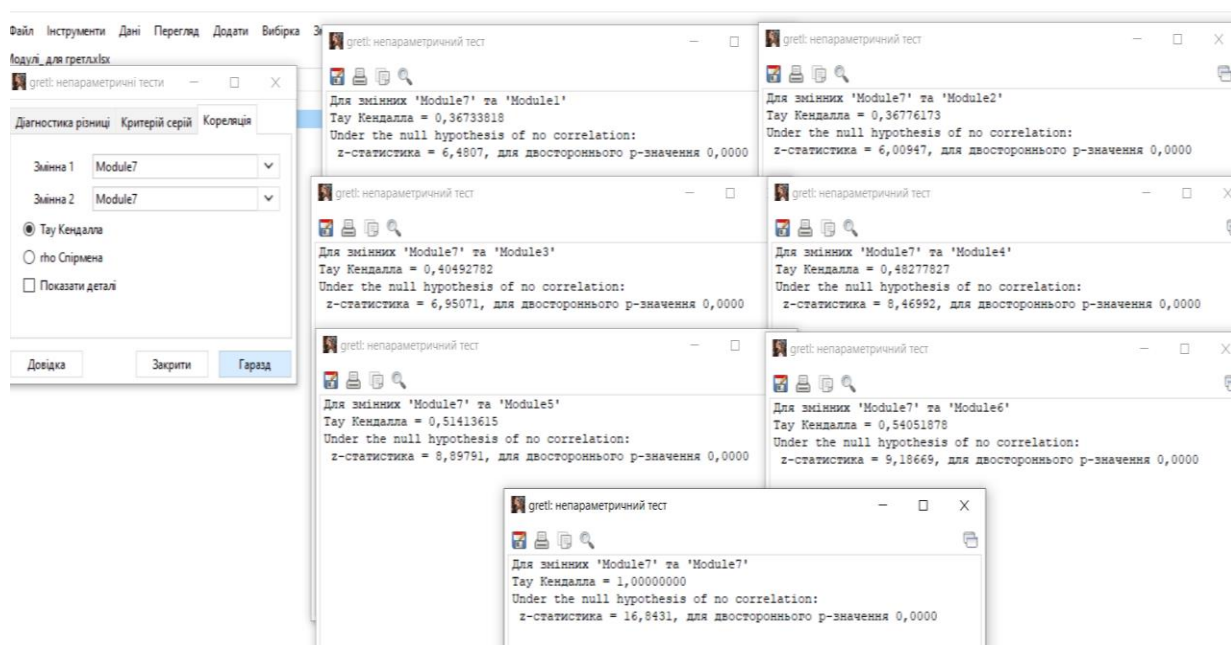


Рис. 3.24. Результати непараметричних тестів взаємозв'язку рівня знань за модулями та модулем 7

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

За результатами непараметричних тестів, рівень знань за слухачів модулем 7 значно залежать від рівня знань за модулями: 5 та 6. Це підтверджує й пелюсткова діаграма (рис. 3.25).

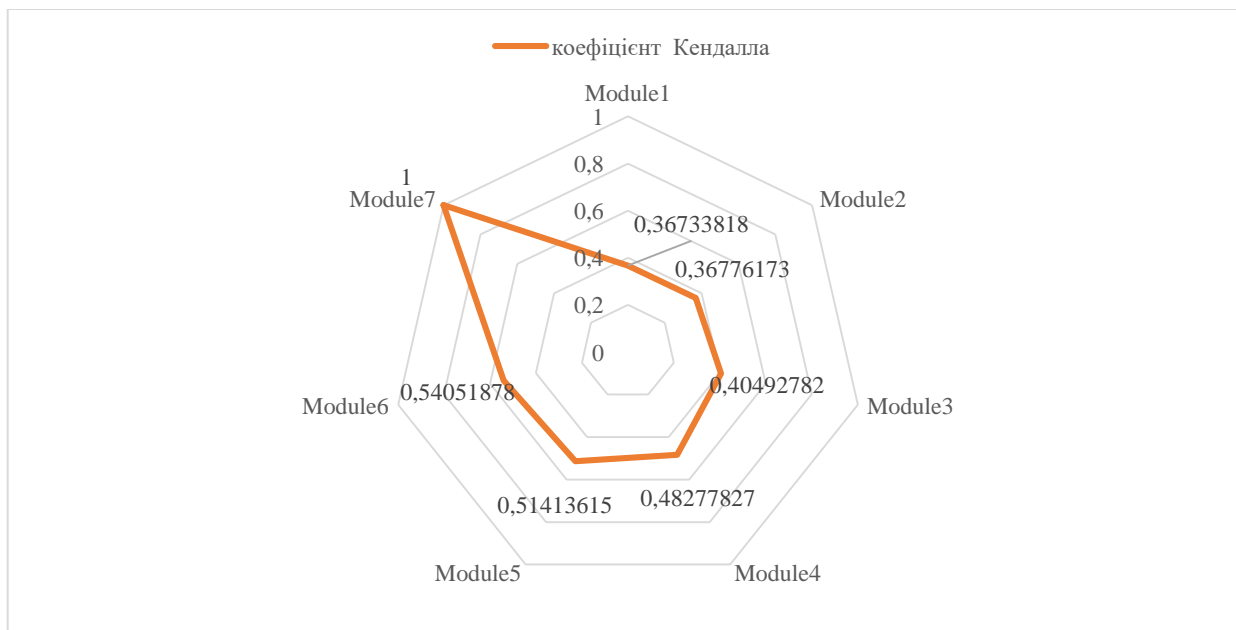


Рис. 3.25. Взаємозв'язок рівня знань слухачів за модулями та модулем 7

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами розрахунків

За показниками Кендала рівень знань слухачів за модулем 7 також майже на 50% в середньому залежить від рівня знань за іншими модулями курсу.

Взаємозв'язок рівня знань слухачів між всіма модулями та вихідного підсумкового тестування відображено на рис. 3.26.

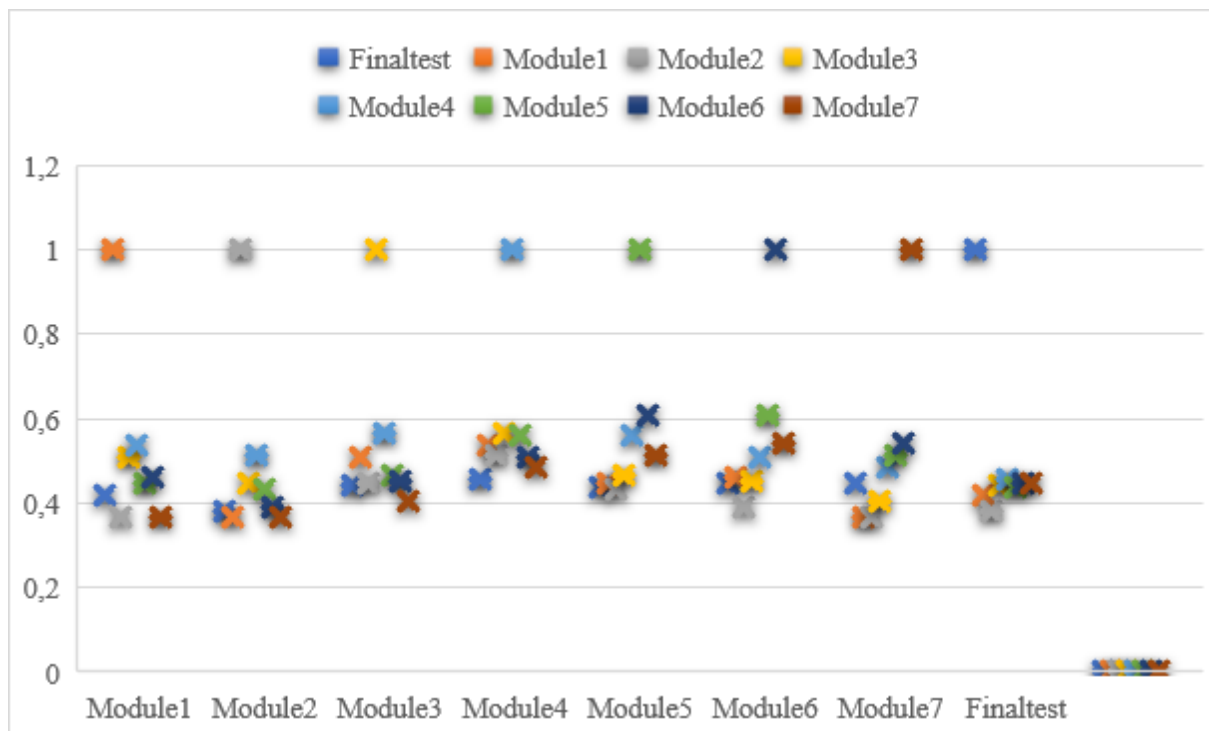


Рис. 3.26. Взаємозалежність рівня знань слухачів за модулями та підсумковим тестуванням

Джерело: побудовано В. Краєвським за результатами тестування

Дані рис. 3.26 засвідчують, що знання, які отримали слухачі курсу за спеціальною професійною (сертифікованою) програмою «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» в Державному податковому університеті взаємопов'язані та взаємозалежні. Це доводить, що програма підвищення кваліфікації є взаємоузгодженою та актуальною. Встановлена взаємозалежність дозволяє стверджувати, що всі теми модулів, а також питання, що розглядаються в темах, є значущими для формування сучасних фахових компетентностей бухгалтерів СДС.

За допомогою прикладної програми Gretl побудовано модель залежності рівня знань слухачів за результатами підсумкового тестування від рівня знань за модулями.

Модель: З урахуванням гетероскедастичності, на базі спостережень 1-192
Залежна змінна: Finaltest

	Коефіцієнт	Статистична похибка	t-статистика	p-значення	
const	10,5347	6,81603	1,546	0,1239	
Module1	0,641604	0,246071	2,607	0,0099	***
Module2	0,188230	0,227916	0,8259	0,4099	
Module3	0,377633	0,251625	1,501	0,1351	
Module4	0,497939	0,328297	1,517	0,1310	
Module5	-0,267506	0,661968	-0,4041	0,6866	
Module6	2,99217	1,38794	2,156	0,0324	**
Module7	6,40686	1,62562	3,941	0,0001	***

Статистика на базі зважених даних:

Сума кв. залишків	829,0143	С.П. регресії	2,122619
R-квадрат	0,630629	Скориг. R-квадрат	0,616577
F (7, 184)	44,87781	P-значення (F)	1,32e-36
Лог. правдоподібн.	-412,8594	Крит. Акайке	841,7189
Крит. Шварца	867,7788	Крит. Хеннана-Куїнна	852,2733

Статистика на базі вихідних даних:

Середнє зал. змін.	92,44781	Ст. відх. зал. змін.	9,023710
Сума кв. залишків	9117,822	С.П. регресії	7,039416

За отриманими результатами побудовано модель:

$$Y = 10,5347 + 0,641604x_1 + 0,188230x_2 + 0,377633x_3 + 0,497939x_4 - 0,267506x_5 + 2,99217x_6 + 6,40686x_7, \quad (1)$$

де:

Y – рівень знань слухачів за підсумковим тестуванням (вихідний контроль);

x_1 – рівень знань за модулем 1;

x_2 – рівень знань за модулем 2;

x_3 – рівень знань за модулем 3;

x_4 – рівень знань за модулем 4;

x_5 – рівень знань за модулем 5;

x_6 – рівень знань за модулем 6;

x_7 – рівень знань за модулем 7.

За отриманою моделлю найбільший вплив на рівень знань слухачів за підсумковим тестуванням має рівень знань за модулем 7 (при збільшенні рівня знань слухачів за модулем на 1 бал, збільшує рівень знань за підсумковим

тестуванням на 6 балів), модулем 6 (збільшує рівень підсумкового тестування на 2 бали).

Результати оцінки коефіцієнтів регресії та їх статистична значимість представлені нижче:

- Константа (const): коефіцієнт 10,5347, стандартна похибка 6,81603, t-статистика 1,546, p-значення 0,1239.
- Змінна Module1: коефіцієнт 0,641604, стандартна похибка 0,246071, t-статистика 2,607, p-значення 0,0099 (статистично значима з високою ймовірністю).
- Змінна Module 2: коефіцієнт 0,188230, стандартна похибка 0,227916, t-статистика 0,8259, p-значення 0,4099.
- Змінна Module 3: коефіцієнт 0,377633, стандартна похибка 0,251625, t-статистика 1,501, p-значення 0,1351.
- Змінна Module 4: коефіцієнт 0,497939, стандартна похибка 0,328297, t-статистика 1,517, p-значення 0,1310.
- Змінна Module 5: коефіцієнт -0,267506, стандартна похибка 0,661968, t-статистика -0,4041, p-значення 0,6866.
- Змінна Module 6: коефіцієнт 2,99217, стандартна похибка 1,38794, t-статистика 2,156, p-значення 0,0324 (статистично значима з помірною ймовірністю).
- Змінна Module 7: коефіцієнт 6,40686, стандартна похибка 1,62562, t-статистика 3,941, p-значення 0,0001 (статистично значима з високою ймовірністю).

Статистика на базі зважених даних:

- Сума квадратів залишків: 829,0143
- Стандартна похибка регресії: 2,122619
- R-квадрат: 0,630629 (високий рівень поясненої варіації)
- Скоригований R-квадрат: 0,616577

- F-статистика: 44,87781 зі ступенями свободи (7, 184) і дуже низьким р-значенням ($1,32e-36$) (існує статистично значима залежність між залежною і незалежними змінними)
- Логарифмічна правдоподібність: -412,8594
- Критерій Акаїке: 841,7189
- Критерій Шварца: 867,7788
- Критерій Хеннана-Куїнна: 852,2733

Статистика на базі вихідних даних:

- Середнє значення залежної змінної: 92,44781
- Стандартне відхилення залежної змінної: 9,023710
- Сума квадратів залишків: 9117,822
- Стандартна похибка регресії: 7,039416

За виключенням константи, найбільше р-значення має змінна Module 5 ($0,267506$), яке становить $0,6866$. Це означає, що незалежна змінна Module 5 не є статистично значущою для пояснення залежної змінної Finaltest в цій моделі.

Враховуючи це, значущими змінними для моделі є Module 1, Module 6 і Module 7. Вони мають низькі р-значення ($0,0099$, $0,0324$ та $0,0001$ відповідно), що свідчить про статистичну значимість їх впливу на залежну змінну Finaltest.

Ці результати можуть вказувати на те, що Module1, Module 6 і Module 7 є важливими факторами, що впливають на оцінку. Тобто, на рівень знань слухачів за підсумковим тестуванням значно впливає рівень знань за модулями: 1 «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору», 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ», 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів».

Отже, результати навчання державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування за спеціальною професійною (сертифікованою) програмою «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» в Державному податковому університеті засвідчили, що:

- програма підвищення кваліфікації «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами» надає учасникам можливість поглибити свої знання та розуміння професійного бухгалтерського обліку в контексті державного сектору;
- навчання пройшли 192 слухача, з яких 143 добровільно пройшли анкетування (128 жінок та 15 чоловіків);
- більшість слухачів мали трудовий стаж понад 20 років;
- практично всі слухачі мали вищу освіту;
- переважна кількість слухачів із Заходу України;
- основне місце роботи слухачів: органи виконавчої влади та Державна казначейська служба України;
- більшість слухачів працюють на посадах бухгалтера та головного бухгалтера. З них переважна більшість працюють в програмах «Ispro» та «Парус»;
- переважна більшість слухачів оцінили отримані знання, як такі, що мали прикладний аспект;
- 78% слухачів обрали курс у зв'язку з бажанням тримати знання та практичний досвід від викладачів-практиків;
- в цілому слухачі оцінили викладання курсу на високому рівні;
- найбільше слухачів оцінили рівень викладання як високий, за модулями 2 та 4;
- вихідний тестовий контроль засвідчив, що за результатами навчання рівень знань слухачів значно підвищився: низький рівень мають тільки 1% слухачів, значно збільшився відсоток високого рівня (76%);
- статистично значуща лінійна залежність між результатами вхідного та вихідного контролю слухачів засвідчує, що рівень знань слухачів до проходження курсів підвищення кваліфікації та після значно змінився, тобто має значну позитивну динаміку;
- базові знання є основою для отримання високого рівня професійних знань, а результатами підвищення рівня знань слухачів є отриманні

знання під час вивчення курсу за програмою «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами»;

- значна більшість слухачів має високий рівень отриманих знань за модулями;
- для отримання професійних знань з програми «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами», важливими є отримання знань практично з усіх модулів програми;
- значно підсилюють рівень знань з курсу модулі: 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів», 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ» та 4 «Складання та подання звітності»;
- отримані знання з модуля 4 «Складання та подання звітності» та модулів: 1 «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору», 3 «Облік не фінансових активів» та 5 «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» більш ніж на 50% є взаємозалежними та значущими; за отриманим показником Кендала також можна стверджувати, що мають значний взаємозв'язок та взаємовплив отримані знання й з інших модулів;
- найбільший взаємозв'язок та взаємовплив рівня знань слухачів за модулем 6 спостерігається з результатами отриманих знань за модулями: 5 «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» (майже на 61%), 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів» (майже на 54%) та 4 «Складання та подання звітності» (майже на 51%);
- рівень знань слухачів за модулем 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів» значно залежить від рівня знань за модулями: 5 «Облік процесу виробництва в бюджетних установах» та 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах

бюджетних установ»; за показником Кендала рівень знань слухачів за модулем 7 також майже на 50% в середньому залежить від рівня знань за іншими модулями курсу;

- за отриманою моделлю найбільший вплив на рівень знань слухачів за підсумковим тестуванням має рівень знань за модулем 7 (при збільшенні рівня знань слухачів за модулем на 1 бал, збільшується рівень знань за підсумковим тестуванням на 6 балів), модулем 6 (збільшує рівень підсумкового тестування на 2 бали);
- на рівень знань слухачів за підсумковим тестуванням значно впливає рівень знань за модулями: 1 «Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору», 6 «Заходи контролю в бухгалтерських службах бюджетних установ», 7 «Організація бухгалтерського обліку у головних розпорядників бюджетних коштів».

Подальші перспективи досліджень полягають у поглибленні методики статистичної кваліметрії та поширенні її на всі складові моделі якості підвищення кваліфікації. Практична цінність проведеного дослідження полягає у можливості актуалізації та покращання якості підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС.

ПІСЛЯМОВА

Результати аналізу перебігу модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі доводять важливість її кадрового забезпечення, - бухгалтерів, які мають не тільки знати про новації, а й застосовувати актуальні знання для виконання покладених на них завдань, пов'язаних з гарантуванням повноти та достовірності облікової інформації, що продукується бухгалтерським обліком та наводиться у фінансовій звітності. Лише ця умова може гарантувати у подальшому досягнення бажаної ефективності системи управління державними фінансами.

Проведене дослідження довело, що зміст підготовки майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку в державному секторі, а також зміст підвищення кваліфікації вже працюючих бухгалтерів необхідно розглядати з урахуванням сучасних результатів розвитку системи наукових знань про бухгалтерський облік в державному секторі, а також наслідків прогнозування змін в його нормативно-правовому регламентуванні.

В монографії в чергове наголошується, що якість бухгалтерського обліку та фінансової звітності безпосередньо залежить від якості організації бухгалтерського обліку в державному секторі.

В цілому, підводячи висновки за результатами одночасно актуального, цікавого, складного, інноваційного та неоднозначного дослідження було встановлено наступне.

1. Система наукових знань про бухгалтерський облік в державному секторі знаходиться в стані імітаційного розвитку, адже аналіз наукових публікацій останніх десятиріч, в яких мають розглядатись шляхи розв'язання проблем бухгалтерського обліку в державному секторі, доводить факт відсутності об'єктивних наукових проблем, а також, що є логічним, приросту по-справжньому наукових результатів, що збагачують існуючу систему галузевих наукових знань. Вважаємо, що якісна модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі можлива лише за

умов відновлення системних наукових досліджень на засадах координації зусиль Міністерства фінансів України та провідних наукових шкіл, що мають відродити своє функціонування в ЗВО України.

2. Нормативно-правове регламентування бухгалтерського обліку має бути продовжено у напрямку повної стандартизації з урахуванням МСБОДС. Цей процес має відбуватися з паралельною активною діяльністю з розробки методичних рекомендацій щодо практичного застосування НП(С)БОДС, а також активізацією діяльності з підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС. Таке підвищення має відбуватись за рахунок державного фінансування, адже зміни впроваджуються державним регулятором, а результати роботи бухгалтерів СДС мають вагомое державне значення, оскільки впливають на оцінку ефективності використання державних фінансів.
3. Встановлено, що зв'язок якості бухгалтерського обліку, державного фінансового контролю та управління державними фінансами є недостатньо вивченим. Це спонукає до активізації такого дослідження. Наразі існують підстави стверджувати, що якісне завершення процесу модернізації системи бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі сприятиме подальшому удосконаленню: процесу управління публічними фінансами на вищому рівні; чинної системи стратегічного бюджетування на довгостроковий та середньостроковий періоди відповідно до фінансової доктрини держави; бюджетного процесу в частині складання та виконання бюджетів усіх рівнів на базі програмно-цільового методу бюджетування; системи зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю на всіх стадіях бюджетного процесу; аналітично-інформаційної системи управління публічними фінансами та державними фінансовими ресурсами.
4. Аналіз рівня організації бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору свідчить про існування низки недоліків, основна причина яких полягає в браку знань та поверхневому ставленні до організації бухгалтерського обліку, недоліками в його ІТ забезпеченні, формальним ставленням до питань організації та проведення інвентаризації, організації

матеріальної відповідальності. Встановлено, що удосконалення обліку СДС має відбуватись на засадах відповідального ставлення до його організації. Критичний аналіз досягнутого рівня наукового обґрунтування змісту організації бухгалтерського обліку СДС дозволив сформулювати систему заходів щодо її удосконалення, у т.ч. її окремих компонент. Сформульовані поняття та загальні вимоги до облікової політики, робочого плану рахунків, організації діловодства, документування операцій та документообігу, організації роботи працівників бухгалтерських служб, а також сутності та форм бухгалтерського контролю суттєво доповнюють систему теоретичних знань й уточнюють зміст процедур, що складають зміст організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

5. За результатами дослідження доведено, що облікова політика є важливою складовою наказу СДС про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, яка визначає сукупність принципів, методик і процедур, самостійно обраних СДС для забезпечення повноти та достовірності відображення умов, процесів та наслідків функціонування СДС в облікових регістрах та фінансовій звітності, яких СДС зобов'язаний дотримуватись при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, виходячи з чинних НП(С)БОДС, інших нормативних актів, а також регламентованих особливостей діяльності СДС. Доведено, що всі офіційно затверджені рішення в частині удосконалення або прийняття нових НП(С)БОДС мають знайти належне відображення у відповідному розпорядчому документі. Означена обставина актуалізує важливість включення до програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС модуля «Облікова політика СДС та її актуальні зміни».
6. Встановлено, що зміст фінансової звітності залежить від якості ведення бухгалтерського обліку, зрозумілості НП(С)БОДС, що регулюють порядок її складання, а також усвідомлення її аналітичного потенціалу задля оцінки як ефективності загального управління СДС, так і ефективності використання ним бюджетних коштів. У зв'язку з означеним набуває

актуальності включення до програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС відповідного змістового модуля. Теоретичні знання та практичні навички, що мають бути набутими після засвоєння матеріалу такого модуля, є вкрай важливими, адже проводячи порівняльний аналіз за кількома СДС з однаковою галузевою належністю можна визначити як типові для певної сфери діяльності недоліки, так і специфічні недоліки, які притаманні системі управління окремого СДС, а також визначити орієнтири подальшого розвитку. Процес модернізації БОДС триватиме, тому імплементація його процесної складової в зміст підготовки, перепідготовки бухгалтерів, а також підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС має бути об'єктом прискіпливої уваги та належного реагування.

7. Проведене дослідження змісту модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі доводить, що підготовка майбутніх бухгалтерів для СДС має стати одним з головних завдань, ігнорування якого може суттєво завадити завершенню цього процесу. Огляд існуючого стану підготовки майбутніх фахівців для бухгалтерських служб СДС свідчить, що існує потреба в її поліпшенні. Серед основних заходів, реалізація яких могла б суттєво покращити процес підготовки фахівців мають бути: запровадження на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти освітньо-професійних програм, зміст яких спрямований на формування сучасних компетентностей бухгалтерів СДС; збільшення з одночасним урізноманітненням освітньо-професійних програм на другому (магістерському) рівні вищої освіти, зміст яких забезпечить фахову підготовку майбутніх головних бухгалтерів СДС. Пропозиції, викладені у монографії, поряд з реальним запитом стейкхолдерів, - головних розпорядників бюджетних коштів, інших СДС, мають створити оптимальне кадрове середовище для повної та якісної імплементації всіх новацій, пов'язаних з модернізацією системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

8. Існування запиту на швидке набуття працюючими бухгалтерами СДС фахових компетенцій спонукає до активізації діяльності з підвищення їх кваліфікації. За результатами проведеного дослідження встановлені сучасні вимоги до підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС, а також запропоновано перелік модулів програми підвищення їх кваліфікації. Викладені пропозиції відображають суб'єктивні уявлення, що сформовані об'єктивними наслідками модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно, з часом вони можуть бути змінені з метою покращання змісту підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС.
9. Питання визначення актуального змісту підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб СДС, оцінки якості набутих ними знань та практичних навичок залишаються майже недослідженими. Встановлено, що в сучасній системі освіти існує низка методів, застосування яких дозволяє дійти висновку щодо її якості. Найпростішими методами її внутрішньої оцінки є проведення вхідного, поточного, підсумкового контролю, а також контроль залишкових знань. У зв'язку з незначною тривалістю підвищення кваліфікації використання всіх наведених методів є неможливим. Єдиними доцільними методами визначення якості підвищення кваліфікації є вхідний та підсумковий контроль знань. З метою розв'язання означеної проблеми в монографії запропонована методика статистичної кваліметрії змісту та результатів підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС, застосування якої сприятиме процесу удосконалення його змісту та потенційній мінімізації виникнення можливих порушень під час виконання професійних завдань бухгалтерами суб'єктів державного сектору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар М. І. Бухгалтерський облік в установах державного сектору як механізм управління державними фінансами. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку*: зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту. (м. Київ, 10 груд. 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 260–262.
2. Шутка С. Є., Воляник Г. М., Колінько Н. І. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2022. № 29. С. 53-60.
3. Хомуляк, Т.І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення. *Вісник ЖДТУ*. 2014. № 2 (68). С. 75-81.
4. Боярко І. М., Дехтяр Н.А., Дейнека О.В. Ефективність фінансів державного сектору економіки в системі управління соціально-економічним розвитком України: монографія. Суми: Університетська книга, 2012. 165 с.
5. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України: наказ Державної служби статистики України від 03.12.2014 р. № 378. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0378832-14#Text> (дата звернення 08.10.2023)
6. Макогон І. Державний сектор як об'єкт макроекономічного регулювання. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2015. № 3(1). С. 21–34.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 10.09.2023).
8. Суб'єкти господарювання державного сектору економіки (державних підприємств, їх об'єднань, дочірніх підприємств та господарських товариств, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків), станом на 01.07.2023. URL:

<https://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-subekti-gospodaruvannya.html>

(дата звернення 01.09.2023)

9. Актуальний класифікатор організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) у поточному році. URL: <https://zkg.ua/klasyfikator-orhanizatsijno-pravovyh-form-hospodaryuvannya-kopfh/> (дата звернення 02.09.2023)
10. Ловінська Л.Г. Міжнародні стандарти в обліку державних підприємств України. *Фінанси України*. 2020. №6. С. 75-92.
11. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / International Federation of Accountants. 2019. Vol. 1. 934 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf. (дата звернення 01.09.2023)
12. Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL: <https://www.treasury.gov.ua/unifie-register-search> (дата звернення 22.07.2023).
13. Бюджетний кодекс України. 8 липня 2010 року, № 2456-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n461> (дата звернення 07.09.2023).
14. Свірко, С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 243 с.
15. Лучко М. Р., Штимер Л. Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. 2015. Вип. 1(2). С. 39–42.
16. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук. практ. видан.) / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін. 226 с.

17. Хорунжак Н. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Тернопіль. 2014. 537 с.
18. Акімова О. В., Гаврилюк Л. О. Проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі в умовах модернізації. *Научный вестник ДГМА*. 2017. № 2 (23Е). С. 127-132. URL: [http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%962\(23%D0%95\)_2017/article/23.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%962(23%D0%95)_2017/article/23.pdf) (дата звернення 07.09.2023).
19. Кемарська Л. Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 20. Ч. 2. С. 28-32.
20. Хорунжак Н.М., Бульчак Ю.В. Актуальність та проблематизм дослідження питань стандартизації обліку в державному секторі економіки. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 груд. 2018 р.)*. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 37-39.
21. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
22. Бардаш С. В. Онтологія мультиваріантності теорії бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2016. № 4(74). С. 8-15.
23. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2016. 40 с.
24. Кулик В. А. Бухгалтерський облік діяльності підприємств електронного бізнесу: теорія, методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 40 с.
25. Осадча Т. С. Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 37 с.

26. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті неоінституційної теорії : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 41 с.
27. Усатенко О. В. Бухгалтерський облік і аналіз венчурної діяльності : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 40 с.
28. Ізмайлов Я. О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 41 с.
29. Остапчук Т. П. Теорія та методологія бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2019. 40 с.
30. Плахтій Т. Ф. Розвиток теорії і методології обліку на основі якісного підходу : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 40 с.
31. Голов С. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 3. С. 18-23.
32. Бардаш С.В., Кузик Н.П. Ідентифікація відмінностей бухгалтерського обліку як галузі наукових знань та практичної діяльності: основа трансформаційних перетворень. *Економіка АПК*. 2021. № 2. С. 59-70
33. Кіндрацька Л.М. Облікова інформація в управлінні установами державного сектору. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37158/spvuis_82_1221.pdf?sequence=1 (дата звернення 07.09.2023)
34. Лукановська, І.Р. Проблеми реформування облікової системи державного сектору. *Держава та регіони. Економіка та підприємництво*. 2018. № 4 (103). С. 220-225.
35. Левицька, С. О. Етапи на шляху реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи.

Наукові записки Національного університету «Острозька академія».
Економіка. 2009. № 11. С. 80–89.

36. Канєва Т., Шевченко С. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України. *Вісник КНТЕУ.* 2010. № 5. С. 33–40.
37. Дем'янишин, В., Костецький, В., Дем'янишин, В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів.* 2022. № 4(73). С. 22-44.
38. Момот, Т.В., Краївська, І.А., Краївський, Б.Б., Тумієтто, Д. Бюджетна безпека в умовах реформування системи управління державними фінансами в Україні: виклики та протиріччя. *Комунальне господарство міст.* 2018. № 6 (145). С. 54-61.
39. Хорунжак, Н.М. Реформування обліку в державному секторі та можливості досягнення його оптимальності. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства:* зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-прак. конф., присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана» (м. Київ, 09-10 груд. 2021 р.) К.: КНЕУ, 2021. С. 257-260.
40. Ісаншина, Г.Ю. Розвиток міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи їх впровадження в Україні. *Молодий вчений.* 2019. № 1 (65). С. 460-464.
41. Сушко, Н.І. Інформаційне підґрунтя бюджетної політики держави: звіт про фінансові результати. *Молодий вчений.* 2017. № 8(48). С. 481-485.
42. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами. *Причорноморські економічні студії.* 2017. №22. С. 209-212.

43. Ловінська, Л.Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 99-115.
44. Штимер, Л.Т. Облікова система установ державного сектору економіки: проблеми та перспективи розвитку. *Економічний форум*. 2015. № 1. С. 276-282.
45. Цятковська О. Бухгалтерський облік в управлінні державними установами. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2021. № 4. С. 38-47.
46. Сушко, Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Державний бухгалтер і аудитор*. 2012. № 1. С.11-17.
47. Гізатуліна, Л.В., Сушко, Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 6. С. 56-57.
48. Свірко, С.В. Від бюджетного обліку до бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: проміжні підсумки перехідного періоду. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. № 20/1. С.507-516.
49. Свірко, С.В., Самчик, М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. № 1. С. 221-246.
50. Свірко С.В., Євдокимов В.В., Грицак Н.Ю. НП(С)БОДС в контексті світової стандартизації бухгалтерського обліку. *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ*. Т.3. Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті: монографія/ за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2015. 420 с.
51. Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору. *Фінанси України*. 2012. №6. С. 76-87.
52. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: програма економічних реформ України на 2010–2014 роки.

URL: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf

(дата звернення 07.09.2023)

53. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М.В. Кужельного . К.: УАСБА, 2009. Ч. 1: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід /Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О. Канцуров. 2009. 479 с.
54. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] / За заг. Ред. Ф.О. Ярошенка. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. Т.1. Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко та ін.. 2010. 226 с.
55. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. К., 2011. Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. 2011. 920 с.
56. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012 –2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління» ; за ред. Ф. О. Ярошенка. К., 2011. Т. 2: Бюджетна стратегія і Державний бюджет 2012: збалансованість, прозорість, реалістичність. 2011. 882 с.
57. Свірко С.В., Кондратюк І.О., Дорошенко С.В., Старченко Н.М. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 940 с.
58. Свірко С.В. Стандартизація як історичний етап розвитку бухгалтерського обліку. *Вчені записки*. 2010. Вип.12. С. 209-216.
59. Міжнародна федерація бухгалтерів. IFAC. URL: <http://proaudit.com.ua/federacii/m-zhnarodna-federac-ya-buxgalter-v.html> (дата звернення 07.10.2023).

60. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору. URL: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf> (дата звернення 07.09.2023)
61. Свірко С.В., Філер Д.О. Застосування НП(С)БОДС. Практичний посібник. Програма CAPS «Сертифікований бухгалтер бюджетних установ». К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2012. 314 с.
62. Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitchnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku> (дата звернення: 02.07.2023)
63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV, від 16.07.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 21.06.2023)
64. Щодо удосконалення законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі у 2021 році. URL: https://mof.gov.ua/uk/zagalni-roz_jasnennja-derj-sector (дата звернення: 28.06.2023)
65. Бардаш С.В., Осадча Т.С. Бухгалтерський облік ренти: монографія: / за ред. проф. С.В. Бардаша. Херс. держ. ун-т. Херсон: ХДУ. 2019. 252 с.
66. Бардаш С.В., Бардаш С.С. Причини та зміст удосконалення парадигми внутрішнього контролю. *European Cooperation*, 2015, № 5 (5) Р. 35-46.
67. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / за ред. С.В. Мочерного. Т.1. Львів : Світ, 2005. 616 с.
68. Bardash, S., & Osadcha, T. Substantiation of theoretical fundamentals of social control in the sphere of economic management. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2021. № 7(1), Р. 19-26. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2021-7-1-19-26>

69. Bardash, S.& Osadcha, T. Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2020. Vol. 6. № 2. P.17-24. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-17-24>
70. Bardash, S. Improvement of State Financial Control: Praxeological Approach. *Oblik i finansy*. 2022. № 3(97). P. 38-45. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3\(97\)-38-45](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-38-45)
71. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
72. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-грудень 2016 року. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452> (дата звернення 07.09.2023)
73. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень-грудень 2017 року. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220> (дата звернення 07.09.2023)
74. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень-грудень 2018 року. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479;jsessionid=58F25AB8EF3AE5C4364D05D5B74AEE29.app1> (дата звернення 07.09.2023)
75. Самойлюк Максим. Военный бюджет. Чи вистачить Україні західної допомоги в 2023 році. URL: <https://ces.org.ua/voiennyi-biudzheth-chy-vystachyt-ukraini-zakhidnoi-dopomohy-v-2023> (дата звернення: 15.05.2023)
76. Мінфін США оцінив обсяги міжнародної допомоги Україні. URL: <https://banker.ua/uk/minfin-ssha-ociniv-obsyagi-mizhnarodno%1%97-dopomogi-ukraini/> (дата звернення 15.05.2023)
77. Фінансування державного бюджету України з початку повномасштабної війни. URL:

https://www.mof.gov.ua/uk/news/ukraines_state_budget_financing_since_the_beginning_of_the_full-scale_war-3435 (дата звернення: 16.05.2023)

78. Половина витрат йде на війну: Рахункова палата назвала розмір видатків держбюджету на оборону.
<https://armyinform.com.ua/2023/08/26/polovyna-vytrat-jde-na-vijnu-rahunkova-palata-nazvala-rozmir-vydatkiv-derzhbyudzhetu-na-oboronu/>
(дата звернення 27.08.2023)
79. Дослідження: У допомозі Україні Європа випередила США. URL:
<https://www.dw.com/uk/doslidzenna-u-dopomozi-ukraini-evropa-viperedila-ssa/a-66750363?maca=ukr-rss-ukrnet-ukr-all-3816-xml> (дата звернення 12.08.2023 р.).
80. Дропа Я. Б. Фінансові ресурси національної економіки України : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 426 с.
81. Кучер Г. В. Державні фінансові ресурси: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 608 с.
82. Рожко О. Д. Державні фінанси України: детермінанти та пріоритети розвитку: монографія. Київ. Видавництво Ліра-К, 2016. 360 с.
83. Хомутенко А. В. Сучасна парадигма управління державними фінансами України: монографія. Київ: ФОП Гуляєва В. М., 2019. 384 с.
84. Гірник Є. В. Суспільний сектор економіки в параметрах інституцій держави: структурно-теоретичний аналіз. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2016. № 1(55). С. 161–168.
85. Смолій Л. В., Осіпова А. А. Еволюція концепту «суспільний сектор» в контексті теорій економічного розвитку. *Економіка і суспільство*. 2021. № 24. URL:
<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/185> (дата звернення: 10.06.2023)
86. Підпригора Л. А. Проблема оптимізації ролі державного сектора економіки України як умова економічної безпеки. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 19–23.

87. Хомутенко А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. 2020. № 2. С. 48–56.
88. Свірко С. В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 3(81). С. 31–44.
89. Колєсніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. *Review of transport economics and management*. 2020. № 4(20). С. 136–143.
90. Лук'яненко Т. С., Кліндух І. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми та перспективи. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Науково-технічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність». Зб. наук. пр. / Редкол.: Литовченко О. В. (голова) та ін. Ніжин, 2020. С. 213–220.
91. Гевлич Л.Л. Суб'єкт державного сектору: бухгалтерська справа в контексті процесу ефективного управління. *Економіка та суспільство*. 2021. № 28. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/496/475> (дата звернення 10.06.2023)
92. Конституція України. Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 10.10.2023)
93. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 08.10.2023)
94. Митний кодекс України. від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення 08.09.2023)
95. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення 03.09.2023)
96. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 03.09.2023)
97. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами. Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p#Text>.
98. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017– 2020 рр. Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 р. № 142-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p> (дата звернення 03.09.2023)
99. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805> (дата звернення 08.07.2023)
100. План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (дата звернення 08.07.2023)
101. Lupenko, Yu., Radionov, Yu. The Financial System Stability: The Essence, Vulnerability, Ways to Provide. *Oblik i finansi*. 2021. № 4(94), P. 81-90. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-4\(94\)-81-90](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-4(94)-81-90)
102. Про затвердження Національної стратегії економічного розвитку на період до 2030 року. Постанова Кабінету Міністрів України від

- 03.03.2021 р. № 179. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennyacionalnoyi-eko-a179> (дата звернення 08.09.2023)
103. Економічні події осені-2023: чого чекати українцям. URL: <https://economics.novyny.live/ekonomichni-podiyi-oseni-2023-chogo-chekati-ukrayintsiam-116294.html> (дата звернення 08.09.2023)
104. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України URL: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009.../18_Metel.pdf
105. Лиско Н.А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України. *Ефективна економіка* № 12, 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1647> (дата звернення 08.08.2023)
106. Беженар А.Ю. Модернізація системи бухгалтерського обліку в Державному секторі. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37154/spvuis_78_1221.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення 08.07.2023)
107. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. № 130. С. 57-59.
108. Мащенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. URL: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf (дата звернення 17.09.2023)
109. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки. URL: <https://ena.lpnu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/3d490c77-05e5-4492-9917-1a5c0d852444/content> (дата звернення 17.09.2023)
110. Про затвердження Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку у Мукачівській міській раді.

- Розпорядження Мукачівського міського голови від 03.03.2021 №76.
URL: <https://mukachevo-rada.gov.ua/storage/app/uploads/public/605/36d/c83/60536dc83afda014960426.pdf> (дата звернення 01.09.2023)
111. Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку у виконавчому комітеті Сумської міської ради від 29.03.2021 № 117–Р. URL: <https://smr.gov.ua/images/documents/Rozporiadgennia/2021/03/117-R-29-03.doc> (дата звернення 01.09.2023)
112. Розпорядження «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку в Носівській міській раді», 3 травня 2018 р.. URL: https://nosgromada.cg.gov.ua/web_docs/2478/2020/08/docs/%E2%84%9698%20%D0%9F%D1%80%D0%BE%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%83%20%D0%BF%D0%BE%D0%B%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D1%83%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8E%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%83.pdf (дата звернення 02.09.2023)
113. Про затвердження Порядку про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку у Воскресенській селищній територіальній громаді. Розпорядження від 09.02.2021 р., №27-р. URL: <https://voskresenska.rada.today/wp-content/uploads/2021/11/Poryadok-pro-oblikovu-polityku-ta-organizatsiyu-buhgalterskogo-obliku.pdf> (дата звернення 02.09.2023)
114. ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів (LOGICA): підсумки п'ятого засідання Керівного комітету Проекту. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/novyny/yes-dlya-pidsylennya-derzhavnyh->

[finansovyh-system-miscevyh-uryadiv-logica-pidsumky-pyatogo](#) (дата звернення 08.10.2023)

115. European Economic Forecast, Spring 2023. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/forecasts/2023/spring/SpecialIssue-Candidate_countries.pdf (дата звернення 17.06.2023)
116. Що заважає швидкій інтеграції України до Євросоюзу, – дослідження. URL: <https://texty.org.ua/fragments/109754/sho-zavazhaye-shvydkij-intehracyi-ukrayiny-do-yes-doslidzhennya/> (дата звернення 10.07.2023 р.)
117. Свірко С.В., Фаріон А.І. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: вихідні положення та формотворчі фактори. *Формування ринкової економіки*. 2014. № 32. С.349-360.
118. Свірко С.В., Дикий А.П., Самчик М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розробка робочого плану рахунків. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2017. № 1(79). С.53-65.
119. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 792-797.
120. Труш І.Є. Особливості формування облікової політики суб'єкта державного сектору. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2016. № 16. Ч. 3. С. 144-146.
121. Канєва Т.В., Шевченко С.О. Облікова політика суб'єктів державного сектору економіки України. *Економічний вісник університету*. 2015. № 27(1). С. 77-81.
122. Юрченко О. Б. Активи суб'єктів державного сектору економіки: поняття, класифікація та методичні засади організації обліку. *Економічний простір*. 2020. № 161. С. 140-146.
123. Откаленко О.М. Основні аспекти облікової політики суб'єктів державного сектору. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 33. С. 347-353.

124. Крамаренко К.М. Роль облікової політики у забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/80.pdf (дата звернення 17.09.2023)
125. Положення про організацію бухгалтерського обліку в Полтавському державному аграрному університеті, затв. Наказом ректора університету від 23.11.2021 р., № 348. URL: https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/node/8781/polozhennyaproorgani_zaciyubuhgalterskogooblikuvpdau.pdf (дата звернення 05.09.2023)
126. Пам'ятка щодо визначення облікової політики розпорядниками коштів. URL: https://vingfu.gov.ua/upload/files/Buh-file/%D0%9B%D0%B8%D1%81%D1%82%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%94%D0%A4%20%D0%9E%D0%94%D0%90_%D0%BF%D0%B0%D0%BC%D1%8F%D1%82%D0%BA%D0%B0%2003_12_2019.pdf (дата звернення 06.09.2023)
127. Рожельюк В.М., Хорунжак Н.М., Лучко М.Р. Інституційний підхід до проблеми організації бухгалтерського обліку та її концептуальні основи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2018. № 27. Том 4. С. 231-241. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/1567/1583> (дата звернення 17.09.2023)
128. Бардаш С.В., Краєвський В.М. Умови інформаційного забезпечення повоєнного відродження державного сектору України. Scientific Collection «InterConf», 2023. (158), 58-64. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.06.2023> (дата звернення 17.07.2023)
129. Олійник Я. В. Організація обліку як галузь наукового пізнання. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; (м. Київ, 6-7 груд. 2012 р.)*. Київ : КНЕУ, 2012. С. 273-275.

130. Бардаш С.В. Організація обліку на підприємстві: навч.-метод. посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» усіх форм навчання. К.: МГУ, 2006. 219 с.
131. Бардаш, С.В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища. *Економіка та держава*, 2012. № 7. С. 4-8.
132. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : затв. наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 28.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550> (дата звернення 15.07.2023).
133. Бардаш С.В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2009. № 2. С. 66-71.
134. Бардаш С.В., Дерій В.А., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Практикум. Житомир: ЖІТІ, 2000. 384 с.
135. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення 17.09.2023)
136. Луцик Ю. О. Облікова політика суб'єкта державного сектору на сучасному етапі модернізації системи бухгалтерського обліку. *Financial & Credit Activity: Problems of Theory & Practice*. 2019. Vol. 1. Issue 28, P. 171-178.
137. Про затвердження Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України. 03.10.2022 № 312. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/510497_736374 (дата звернення 17.09.2023)
138. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

- Наказ Міністерства фінансів України. 24.01.2012 № 44. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/330930_557221 (дата звернення 17.09.2023)
139. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України. 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення 17.09.2023)
140. Романчук Л. Рилєєв С. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору в системі інформаційного забезпечення аналізу. *Облік, аналіз, аудит*. 2019. № 1 (73). С. 224-236.
141. Карпенко Н. Г., Дорогань-Писаренко Л.О., Аранчій Я.С., Ліпський Р.В. Звітність бюджетних установ: навч. посіб. Полтава: РВВ ПДАА, 2013. 255 с.
142. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.
143. Сушко Н. Готуємося до складання річної звітності. *Баланс-Бюджет*. 2016. № 52(620). С. 6-8.
144. Шацкова Л.П., Драгомир Д.В. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2021. № 1 (15). С. 82-91. URL: <https://economics.opu.ua/ejopu/2021/No1/82.pdf>. (дата звернення 17.09.2023)
145. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни. Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL:

<https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77305.html> (дата звернення 17.08.2023)

146. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України. від 28 лютого 2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення 17.08.2023)
147. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану. Постанова Кабінету Міністрів України від 9 червня 2021 р. № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.09.2023)
148. НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text> (дата звернення 17.08.2023)
149. НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0088-11#Text> (дата звернення 17.08.2023)
150. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України 29.11.2017 № 977. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17#Text> (дата звернення 17.08.2023)
151. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення 17.08.2023)
152. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17#Text> (дата звернення 17.08.2023)
153. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 08.08.2023)
154. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ. Наказ Головного управління Державного казначейства України від 30 жовтня 1998 року № 90. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0728-98#Text> (дата звернення 08.08.2023)
155. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація: монографія. Житомир: ЖІТІ. 1999. 372 с.
156. Перелік чинних норм природного убутку ТМЦ. *БАЛАНС-АГРО*. 2020. № 4-5 (664-665). С. 58-60. URL: <https://balance.ua/files/global/2020-Agro-4-5-p58-60-UA.pdf> (дата звернення 08.08.2023)
157. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (дата звернення 17.09.2023)
158. Типові форми меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення 26.09.2023)
159. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (дата звернення 26.09.2023)
160. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України 09.12.2021 № 654. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1691-21#Text> (дата звернення 17.08.2023)
161. Рекова Н.Ю., О. Л. Кононенко О.Л. Удосконалення методичного підходу до аналізу фінансової звітності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7851> (дата звернення 17.09.2023)
162. Бухгалтерський облік в державному секторі: URL: <https://mof.gov.ua/uk/buhgalterskij-oblik-v-derzhavnij-sferi> (22.05.2023)
163. Свірко, С.В., Фаріон, А.І. Підготовка та перепідготовка облікових фахівців в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. № 21. С. 286-299.
164. Свірко, С.В., Тростенюк, Т.М. Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті сучасних економічних та освітніх процесів. / Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. Житомир: ЖДТУ, 2017. С. 72-94.
165. Положення про систему професійного навчання державних службовців, голів місцевих державних адміністрацій, їх перших заступників та заступників, посадових осіб місцевого самоврядування та депутатів місцевих рад. Постанова Кабінету Міністрів України від 6 лютого 2019 р. № 106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.05.2023)

166. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку в державному секторі: наступний етап. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 67-69.
167. Свірко С.В. Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті сучасних економічних та освітніх процесів. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. Житомир: ЖДТУ. 2017. С. 72-93.
168. Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти: Постанова Кабінету Міністрів України № 266 від 29.04.2015р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248149695> (дата звернення 10.06.2023)
169. Бардаш С. Стан та перспективи розвитку обліково-контрольної науки. Scientific Collection «InterConf», 2023. (150), 64-70. Retrieved from <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.04.2023/160> (дата звернення 17.06.2023)
170. Опис ОПП «Облік і аудит в державному секторі». URL: <https://drive.google.com/file/d/1mz-Ph8hdPpuerlhZUBufGDxboc-00MUo/view> (дата звернення 17.06.2023)
171. Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards 2013/S 107-182395. PricewaterhouseCoopers, Brussels, Belgium. Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/psrc/pdf/pwc-implementing-epsas.pdf> (дата звернення 26.08.2023)
172. Бардаш, С., & Краєвський, В. Стан підготовки бухгалтерів для державного сектору в Україні та підходи щодо його

- удосконалення. *Scientific Collection «InterConf»*, 2023, (162), 53–60. Retrieved from <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/4032> (дата звернення 17.09.2023)
173. Бардаш, С., & Краєвський, В. Сучасні вимоги до підвищення кваліфікації облікових працівників суб'єктів державного сектору. *Scientific Collection «InterConf»*, 2023, (166), 55-60. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.08.2023> (дата звернення 08.09.2023)
174. Орлів, М., Побігун, С. Проблеми підвищення кваліфікації керівних кадрів органів влади і пріоритети його державного регулювання. *European political and law discourse*. 2018. Vol. 5. Issue 2. С. 190-198.
175. Покроєва, Л.Д., Капустін, І.В., Смирнова, М.Є. Моніторинг якості процесу підвищення кваліфікації як складника післядипломної педагогічної освіти. Директор школи, ліцею, гімназії. Спеціальний тематичний випуск “Вища освіта України у контексті інтеграції до європейського освітнього простору”. № 6. Кн. 2. Том IV (82). К.: Гнозис, 2018. С. 72-83. URL: <https://osvita.eeipsy.org/index.php/eeip/issue/view/osvita.2019.82.00/PDF82> (дата звернення 17.09.2023)
176. Денисова А.В. Забезпечення якості підвищення кваліфікації педагогічних працівників закладів професійно-технічної освіти в системі неперервної професійної освіти. *Вісник післядипломної освіти. Педагогічні науки*. 2018. № 6 (35). С. 69-82.
177. Механізми оцінювання якості вищої освіти в умовах євроінтеграції: монографія / О. Воробйова та ін. / за ред. В. Лугового, Ж. Таланової. Київ: Ін-т вищої освіти НАПН України, 2020. 220 с.

Наукове видання

Сергій Володимирович Бардаш
Світлана Володимирівна Свірко
Володимир Миколайович Краєвський

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В
ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ:
ФІЛОСОФСЬКИЙ ДИСКУРС РОЗВИТКУ
ОСВІТНЬОГО КОМПОНЕНТУ**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 14.02.2024 р.
Папір офсетний. Формат 60x84 1/16
Гарнітура TimesNewRoman. Друк офсетний. Умов. друк. арк.: 14.8
Наклад прим.: 300 Зам. № 1402/24

Видавець: ТОВ «НВП «Інтерсервіс»
м. Київ, вул. Бориспільська, 9
Свідоцтво: серія ДК № 3534 від 24.07.2009 р.

Виготовлювач: ФОП Андрієвська Л.В.
м. Київ, вул. Бориспільська, 9
Свідоцтво: серія В03 № 919546 від 19.09. 2004 р.