



# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ПРОБЛЕМИ ПРАКТИКИ ТА ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ**

Збірник тез за матеріалами  
круглого столу

05 жовтня 2023 р  
м. Ірпінь

**УДК 651.1 (06)**  
**ББК 65.052.2я431**  
**Б 94**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Державного податкового університету  
(протокол № 5 від 26 жовтня 2023 р.)*

**Редакційна колегія:**

**Смірнова О. М.**, канд. екон.наук, с.н.с., доцент, в. о. проректора з наукової роботи;  
**Красівський В. М.**, д-р екон. наук, професор, декан факультету податкової справи, обліку та аудиту; **Бардаш С. В.** д-р екон. наук, професор, головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів, Науково-дослідний інститут фінансової політики; **Ізмайлов Я. О.**, д-р екон. наук, професор, професор кафедри фіскального адміністрування; **Метелиця В. М.**, д-р екон. наук, с.н.с., професор кафедри обліку та консалтингу; **Скорик М. О.**, канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри економічної політики.

**Б94 Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору: проблеми практики та професійної підготовки [Електронне видання] : збірник тез за матеріалами круглого столу, м. Ірпінь, 05 жовтня 2023 р. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. – 109 с. – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний депозитарій.**

До збірника увійшли тези доповідей учасників круглого столу «Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору: проблеми практики та професійної підготовки». Публікації відображають результати наукових пошуків авторів, присвячені висвітленню актуальних питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком суб'єктів державного сектору. Видання розраховане на широке коло читачів, які цікавляться окресленою проблематикою.

**Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.**

**За точність викладеного матеріалу відповідальність  
покладається на авторів.**

**УДК 651.1 (06)**  
**ББК 65.052.2я431**

© Державний податковий університет, 2023

## ЗМІСТ

|  |    |
|--|----|
| <b>Бардаш Сергій</b><br>ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ТА ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ<br>КВАЛІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ                        | 5  |
| <b>Білобровенко Тетяна</b><br>ФІНАНСОВИЙ ТА БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО<br>СЕКТОРУ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ                        | 11 |
| <b>Галкін Василь</b><br>СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ<br>АКТИВІВ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ                                     | 17 |
| <b>Гришук Ганна</b><br>АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ   | 21 |
| <b>Дорошенко Олена</b><br>ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: РЕАЛІЇ ТА<br>ВИКЛИКИ СЬОГОДЕННЯ  | 23 |
| <b>Занько Борис</b><br>УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ<br>БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ                                 | 27 |
| <b>Іванишина Ольга, Герасименко Ольга</b><br>ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПІДВИЩЕННЯ КОРИСНОСТІ ОБЛІКОВОЇ ТА<br>ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА | 30 |
| <b>Ізмайлов Ярослав</b><br>ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ   | 35 |
| <b>Краєвський Володимир</b><br>УЗАГАЛЬНЕНА КОНЦЕПЦІЯ КВАЛІМЕТРІЇ ПІДВИЩЕННЯ<br>КВАЛІФІКАЦІЇ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ                                     | 38 |
| <b>Мазіна Олександра</b><br>ПЕРСПЕКТИВИ ТА РИЗИКИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ<br>СТАНДАРТІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ  | 43 |
| <b>Остапенко Яна</b><br>ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ   | 48 |
| <b>Паянок Тетяна</b><br>КОМПЛЕКСНА СИСТЕМА АВТОМАТИЗАЦІЇ ЗА ДОПОМОГОЮ<br>ISPRO: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ  | 51 |
| <b>Потривасєва Наталя</b><br>ВПЛИВ ЦИФРОВІЗАЦІЇ НА ОСВІТНІЙ ПРОЦЕС ТА НАВИЧКИ<br>БУХГАЛТЕРІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ                                   | 55 |
| <b>Роздимаха Ірина</b><br>ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ  | 59 |

|  |     |
|--|-----|
| <b>Садовська Ірина</b><br>РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО<br>СЕКТОРУ   | 65  |
| <b>Свірко Світлана</b><br>ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО<br>ОБЛІКУ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ<br>УКРАЇНИ             | 68  |
| <b>Скорик Марина</b><br>ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ТЕРИТОРІАЛЬНИХ<br>ГРОМАДАХ  | 74  |
| <b>Слободяник Юлія</b><br>АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ І ПОДАННЯ<br>КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА РІВНІ ДЕРЖАВИ                              | 76  |
| <b>Смірнова Ірина</b><br>ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ<br>ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ  | 81  |
| <b>Сторожук Тетяна</b><br>ДО ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ<br>УСТАНОВ  | 86  |
| <b>Шерстюк Олександр</b><br>РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОЦІНЮВАННІ ЕФЕКТИВНОСТІ<br>АДМІНІСТРУВАННЯ  | 92  |
| <b>Шматковська Тетяна</b><br>СУЧАСНІ ІТ У РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В<br>СУБ'ЄКТАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ                                    | 95  |
| <b>Шутка Світлана, Воляник Галина</b><br>СУЧАСНІ ТЕНДЕЦІЇ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ<br>ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ                                   | 98  |
| <b>Яцко Максим</b><br>АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ДЛЯ<br>БУХГАЛТЕРСЬКИХ СЛУЖБ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В<br>СИСТЕМІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ | 106 |

**Бардаш Сергій**  
доктор економічних наук, професор,  
головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів,  
Науково-дослідний інститут фінансової політики,  
*Державний податковий університет*

## **ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ТА ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Перемога у визвольній війні України 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 залежать від багатьох факторів, у т.ч. від ефективності управління державними фінансами. Досягти означеного результату неможливо без трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – БОДС), яка активно здійснюється, починаючи з 2007 р.

Отримані результати у напрямку реформування БОДС, зокрема застосування концептуальної основи бухгалтерського обліку за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі - НП(С)БОДС), вимагають змін у підготовці облікових кадрів суб'єктів державного сектору (надалі – СДС), які мають правильно застосовувати НП(С)БОДС, володіти знаннями та навичками, необхідними для формування необхідної професійної компетентності щодо виконання професійних функцій в рамках нової системи бухгалтерського обліку.

Підвищення компетентності бухгалтерів СДС не обмежується досягнутим рівнем трансформації БОДС, адже вона не завершена. Наразі Міністерству фінансів України ще слід виконати низку важливих завдань, головними з яких є:

- розроблення нових НП(С)БОДС на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (надалі – МСБОДС);

- розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;

- розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС.

Проведений огляд підготовки фахівців з бухгалтерського обліку для різних секторів національної економіки у провідних ЗВО України, дозволив встановити, що підготовку бухгалтерів для СДС здійснюють лише в:

- Центральноукраїнському національному технічному університеті: ОП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки» (ОС «магістр»);

- Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана: ОП «Облік і аудит в державному секторі» (ОС «магістр»).

Отже, підготовка фахівців з бухгалтерського обліку для СДС здійснюється доволі обмежено і навіть фрагментарно: йдеться про відсутність базової підготовки на перших двох рівнях вищої освіти – початковому та першому (бакалаврському) (за виключенням навчальної дисципліни «Облік в бюджетних установах»), - і фактичному початку підготовки фахівців на другому, магістерському рівні.

Отже, враховуючи динамічність змін у реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі до 2025 року, вважаємо за доцільне викласти низку пропозицій загального характеру, що спрямовані на удосконалення підготовки бухгалтерів для СДС.

Наразі повноцінна та системна трансформація підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації означених фахівців може відбуватися за декількома сценаріями, зокрема в межах:

1) підготовки здобувачів освітнього ступеня:

1.1) «бакалавр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за освітньо-професійною програмою (надалі – ОПП): «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»;

1.2) «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору»;

2) перепідготовки (отримання другої вищої освіти) за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» та ОП, наведеними у п.1);

3) підвищення кваліфікації за тематикою: «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»; «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору»; «Аудит державних фінансів», а також короткочасних курсів, наприклад «Зміст та застосування НП(С)БОДС», «Фінансова звітність СДС», «Організація бухгалтерського обліку СДС» тощо.

Тотожність назв ОПП у межах підготовки та перепідготовки, а також підвищення кваліфікації є умовною, адже для освітян зрозуміло, що бюджет годин, необхідних для набуття фахових компетентностей є різним. З означеної причини тематики перепідготовки можуть бути розподілені на блоки/модулі та викладатися переважно онлайн, у т.ч. можуть бути скорочені за часом з урахуванням результатів діагностування раніше набутих знань та практичних навичок слухачів.

Викладений підхід вимагає колективного обговорення, адже його впровадження також вимагатиме копіткої інтелектуальної праці науково-педагогічних працівників (надалі – НПП) кафедр провідних ЗВО України. Складність такої праці полягає не лише у розробці ОПП, створення необхідного навчально-методичного забезпечення, вона полягає й у належній підготовці НПП кафедр задля забезпечення якості підготовки майбутніх бухгалтерів СДС, а також необхідності укладання угод про проходження практики та подальше виконання кваліфікаційних робіт виключно на інформаційній базі СДС.

Наявний досвід науково-педагогічної діяльності у ЗВО України надає підстав стверджувати, що впровадження підготовки, яка гарантуватиме належний рівень якості освіти, сформованості практичних навичок та отримання професійних

компетентностей триватиме не менше чотирьох років, яких в умовах воєнного стану немає.

Саме з означеної причини неабиякої актуальності набуває підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС. Активізація означеної діяльності відіграватиме роль своєрідного експериментального майданчика з визначення актуального змісту сучасної освіти та її можливо подальшого удосконалення.

Враховуючи означене вважаємо, що підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС має:

- формувати уявлення про останні зміни у нормативно-правових актах, що впливають та безпосередньо регламентують БОДС, а також знання та навички їх врахування під час організації та ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності в контексті застосування нової концептуальної основи за НП(С)БОДС;

- надавати слухачам необхідні інструменти для виконання бухгалтерських обов'язків у державних установах та організаціях відповідно до 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 БОДС.

Одним з варіантів такого змісту підвищення кваліфікації може бути включення до програми підвищення кваліфікації бухгалтерів СДС низки модулів, серед яких:

1. Нормативно-правове регламентування бухгалтерського обліку СДС;
2. Організація бухгалтерського обліку в державному секторі;
3. Облік елементів компонент фінансової звітності СДС;
4. Облік процесів діяльності СДС;
5. Бухгалтерський контроль СДС;
6. Складання, подання та аналіз фінансової звітності СДС.



Опанування дидактичних одиниць з набуттям відсутніх до підвищення кваліфікації практичних навичок за запропонованими модулями забезпечуватиме:

- *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 звітність у відповідності до сучасних вимог НП(С)БОДС, а також складати державну статистичну, зведену та іншу звітність;

- аналізувати дані бухгалтерського обліку, фінансової 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 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.

Викладені пропозиції не є остаточними, тому після конструктивної критики можуть набути можливого покращання.

**Білобровенко Тетяна**  
кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту,  
державного фінансового контролю та аналізу  
*Державний податковий університет*

## **ФІНАНСОВИЙ ТА БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

Суб'єкти державного сектору – це суб'єкти господарювання, що перебувають на фінансуванні держави і які відповідають за функціонування соціальної сфери. Вони грають важливу роль в Україні, так як наука, культура, освіта та охорона здоров'я нерозривно пов'язані з рівнем розвитку держави і є показниками її добробуту. В Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку, причому в комерційному секторі цей процес суттєво випереджає аналогічні процеси у державному секторі. Так, система бухгалтерського обліку в приватному секторі уже адаптована до міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового та ринкового середовища в Україні, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) визначають методологічні засади ведення обліку та формування фінансової звітності. Більшість науковців та фахівців у сфері обліку погоджуються з думкою про те, що сформована в Україні облікова система в державному секторі потребує вдосконалення, модернізації, переходу на єдині уніфіковані методологічні засади. Впровадження нових законодавчих та нормативно-правових актів, що регулюють ведення обліку і складання звітності суб'єктами державного сектору створили дискусійне поле проблем для практиків і науковців.

Жорстка регламентація з боку держави плану рахунків та кореспонденції субрахунків не позбавляє необхідності їхньої інтерпретації для побудови облікової системи, що задовольняє управлінські потреби в державному секторі. Чотирирівнева кодифікація субрахунків із можливостями додаткової аналітики вимагає застосування програмних продуктів ведення обліку як обов'язкової

умови оптимізації процесу прийняття рішень. Переважна більшість вітчизняних бюджетних установ не має достатньо наповненого ринку програмного забезпечення в Україні, а 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. Більшість розповсюджених програм автоматизації бухгалтерського обліку не охоплюють в достатній мірі всіх завдань, пов'язаних з управлінням та господарською діяльністю бюджетних установ. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи планування доходів і видатків, внутрішнього контролю. Отже, одним з основних напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є повна автоматизація процесів обліку після запровадження НП(С)БОДС.

Технологія облікового процесу в державному секторі також регламентована МФУ через затверджені форми та порядок складання меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів. Бухгалтери десятиріччями критикують їх за трудомісткість, викликану обов'язковим дублюванням несинтезованих даних за дебетом та кредитом у двох меморіальних ордерах при відсутності облікового програмного забезпечення. Але, на думку головних розпорядників коштів та МФУ, легкість контролю, що організовується при меморіально-ордерній формі, є більш важливою.

Колесніченко А. виділяє такі передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: ефективне управління, прозорість, поява нових інформаційних технологій, застосування міжнародних стандартів [1, с. 138]. Лук'яненко Т., Кліндух І. підкреслюють, що відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та Міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, із особливостями бюджетного процесу в Україні, а саме касовим методом виконання бюджетів [2, с. 214]. Прагнення України інтегруватися в

міжнародне співтовариство потребує модернізувати та уніфікувати бухгалтерський облік та звітність в державному секторі.

Реформування системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України передбачає подальшу її гармонізацію з міжнародними стандартами та директивами ЄС. Звітність суб'єктів державного сектору можна поділити на фінансову, бюджетну, податкову, статистичну та соціальну. Особливе значення має фінансова та бюджетна звітність суб'єктів державного сектору, яка є складовою звітності про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) (п. 1 ст. 58 БКУ) [1].

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період тощо. У той же час бюджетною звітністю є звітність, що відображає стан виконання бюджету та містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Впровадження національного стандарту 101 «Подання фінансової звітності» [4] наблизило склад форм фінансової звітності до складу, який визначений в МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [5]. З переходом до НП(С)БОДС 101 змінилася й структурна змістовність фінансових звітів.

Бюджетна звітність, її перелік і порядок складання регулюється Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 року № 44 [6] і пов'язана з виконанням кошторису бюджетної установи. Дані, що подаються в звітності суб'єктів державного сектору, дозволяють не тільки сформулювати уявлення про фінансово-господарське становище самого суб'єкту, але і про динаміку розвитку всієї бюджетної галузі в цілому.

В рамках концепції розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Україні форми бухгалтерської звітності постійно змінюються і удосконалюються. Міністерство фінансів України розробило модернізаційну стратегію щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектора на період до 2025 року. Планувалося впровадити інформаційно-аналітичну систему ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, покращити систематизацію процесів в обліку та підготовку профільних спеціалістів, впровадити нові форми фінансової звітності, аби давати повну інформацію результатів державної діяльності та простежити як певні показники формують фінансовий результат. Поступове запровадження міжнародних стандартів та принципів в систему фінансової звітності українських суб'єктів державного сектору дозволить підвищити ефективність її застосування для цілей економічного аналізу та виконання кошторису.

Ключовим елементом роботи з реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до стандартів є розробка нових і уточнення раніше затверджених положень (стандартів) з бухгалтерського обліку (впровадження їх в практику). Так із набуттям чинності НП(С)БОДС 101, НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135 змінилися підходи до визначень понять «доходи», «витрати», «видатки», а також ґрунтовно змінилася їх класифікація в бухгалтерському обліку та, відповідно, й в фінансовій звітності суб'єктів державного сектору. За новим підходом класифікації доходів і витрат(видатків) суб'єктів державного сектору їх поділ здійснюється не за джерелом фінансування/надходження, а за їх призначенням, тобто: асигнування/витрати на виготовлення продукції, доходи від реалізації продукції/витрати на виготовлення продукції, доходи/витрати від продажу активів, фінансові доходи/витрати, інші доходи/витрати за обмінними операціями, доходи/витрати за необмінними операціями. До 2017 року їх класифікували як доходи і витрати загального та спеціального фонду, доходи від ребалізації продукції та виробничі витрати. Розвиток бюджетної системи та

розширення сфери діяльності бюджетних установ (особливо запровадження платних послуг) потребує відповідного вдосконалення вітчизняної бухгалтерської термінології.

Для суб'єктів державного сектору аналіз фінансової звітності зазвичай зводиться до контролю за дотриманням бюджетного законодавства, норм прийнятої облікової політики та стандартів бухгалтерського обліку. Водночас найбільш актуальне питання про ефективність витрачання бюджетних коштів, виділених на фінансування діяльності суб'єкта державного сектору, часто залишається без обґрунтованої відповіді. Фінансова звітність суб'єкту державного сектору може слугувати інформаційною базою для оцінки фінансового стану такого суб'єкту. Також важливим джерелом інформації є кошториси та звіти про їх виконання за звітний період. Під час оцінки результатів аналізу особливо важливим є порівняння показників установи в динаміці та порівняння з показниками інших установ. На відміну від комерційного підприємства, де величина прибутку та рентабельності можуть бути мірилом результату діяльності, в бюджетних установах ці показники не можуть використовувати, оскільки такі установи є неприбутковими організаціями.

Динаміка економічних процесів у країні та світі, євро- та світова інтеграція України, реформування державного сектору з метою підвищення його інвестиційної привабливості, зокрема, для іноземних інвесторів, очевидно протирічать регламентації ведення обліку та складання фінансової звітності за НПСБОДС. Тому перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) є нагальною потребою та, одночасно, напрямом оптимізації процесу прийняття управлінських рішень на основі звітності вітчизняних бюджетних установ.

Окреслені напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять фінансовий та бюджетний облік в

державному секторі та дозволять забезпечити ефективне та цільове використання фінансових ресурсів держави.

### **Список використаних джерел:**

1. Колесніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Review of transport economics and management. 2020. Вип. 4(20). С. 136–143.
2. 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.
3. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» URL: [https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart\\_gossektor](https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor).
6. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом МФУ від 24 січня 2012 року № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text>.
7. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах. Бізнес Інформ, 2020. № 7. С. 230-234.



## **СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Ведення бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору визначені відповідними Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Суб'єкти державного сектору - суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди [1].

Активи - ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності.

Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» визначено, що первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається також з витрат суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору) [2].

Такий же підхід при визначенні витрат щодо непрямих податків передбачено при придбанні нематеріальних активів (немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований) та запасів - це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання;

- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору.

Так, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [3].

Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається також з витрат суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектору [4].

Відповідно до Податкового кодексу України непрямі податки:

- акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених вказаним Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції);

- податок на додану вартість - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм зазначеного Кодексу. Основна ставка податку встановлюється від бази оподаткування в розмірі 20 відсотків та додається до ціни товарів/послуг [5].

Враховуючи основну ставку податку на додану вартість (ПДВ) первісна вартість подібних активів відрізняється на двадцять відсотків (суму ПДВ) в залежності за рахунок яких коштів вони придбані – загального чи спеціального фонду бюджету.

Так, при придбанні за рахунок коштів загального фонду бюджету у первісній вартості активів враховується сума сплаченого податку на додану вартість.

В разі придбання активів за рахунок коштів спеціального фонду бюджету (суб'єкт державного сектору може бути платником ПДВ), то первісна вартість активів визначається без урахування податку на додану вартість. Тобто платник податку на додану вартість збільшує податковий кредит, та відповідно має право на зменшення податкового зобов'язання.

Таке визначення первісної вартості активів є проблемою, оскільки первісна вартість однакових активів, як мінімум відрізняється на двадцять відсотків. Тому, на нашу думку, бухгалтерський облік не відповідає принципу превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми [6].

З метою єдиного підходу щодо визначення первісної вартості активів доцільно у відповідних Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку визначити, що суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) основних засобів, нематеріальних активів, запасів не враховуються до їх вартості і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, що призначені для придбання цих активів, або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачено законодавством).

### **Список використаних джерел:**

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#n4>.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#n4>.

5. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна рада України. 2010. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

**Грищук Ганна**  
доктор філософії, доцент кафедри аудиту,  
державного фінансового контролю та аналізу  
*Державний податковий університет*

## **АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

В умовах воєнного стану відбуваються зміни в державній політиці України щодо бюджетної сфери. У першу чергу, це стосується розподілу доходів і видатків бюджетних установ, формування та подачі звітної інформації, системи внутрішнього і зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів тощо. У зв'язку з цим зростає роль і значення вдосконалення обліку в державному секторі у частині її автоматизації з урахуванням вимог сьогодення.

Вагомий внесок у дослідження інформаційних технологій в обліку державного сектору здійснили такі провідні науковці як Андрієнко О.М., Бардаш С.В., Гізатуліна Л.В., Дорошенко О.О., Єфименко Т.І., Жидєєва Л.І., Коритник Л.П., Краєвський В.М., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І. та ін. Однак, актуальним на сьогодні залишається питання ведення обліку в державному секторі із застосуванням автоматизованих систем управління.

На сьогодні існує широкий спектр програмних продуктів, які використовуються в бюджетній сфері. Серед них варто виокремити наступні: Дебет Плюс, ЕЛФІ, Парус, Crystal Finance Millennium, FIT-Бюджет, ISpro: Бюджет, Master: бюджетні установи, РБюджет, UA-БЮДЖЕТ та інші. Варто наголосити, що при виборі автоматизованої системи управління необхідно звернути увагу на ступінь автоматизації обліку, відповідність специфіці діяльності, технічні параметри, цінову політику та технічну підтримку з боку розробників. А пріоритетність наведених критеріїв буде залежити від мети автоматизації обліку, галузі діяльності та розміру бюджетної установи.

Проведений аналіз бухгалтерських програм для обліку в державному секторі зосередив нашу увагу на системі ISpro: Бюджет, яка має великий функціонал, який

включає: облік договорів; облік грошових коштів; облік взаєморозрахунків; управління запасами; управління закупівлею і продажем; підготовка, планування та облік виробництва; калькуляція витрат і собівартості; управління автотранспортом; облік кадрів і заробітної плати; облік майна; управлінський аналіз; бюджетне планування і контроль; освіта; облік податків; взаємовідносини з клієнтами; облік комунальних послуг [1]. При цьому, у кожному окремому випадку розробник програми створює унікальну конфігурацію на основі перелічених модулів програми задля найбільш оптимального забезпечення потреб бюджетної установи.

Зазначена автоматизована система управління може функціонувати як автономно (ISpro: Бюджет (версія 7.11.050)), так і через центрального адміністратора (ISpro: Бюджет (версія 8.00.007)). Це дозволяє працювати не тільки в офісі, а й дистанційно в межах України або поза її межами, що є доволі актуальним в умовах воєнного стану. Конфігурація ISpro: Бюджет призначена для бюджетних установ, які фінансуються, як за рахунок державного бюджету, так і за рахунок місцевих бюджетів. У конфігурації виконані налаштування, які враховують особливості діяльності бюджетних установ відповідно до чинного законодавства України. Це сприяє швидкому оновленню програми згідно із змінами у нормативно-правових документах. Зокрема, останнє оновлення програми вийшло у вересні 2023 року у зв'язку із змінами у податковому законодавстві щодо особливостей справляння податку на додану вартість.

Отже, система ISpro: Бюджет є вітчизняною програмою від компанії-розробника «Інтелект-Сервіс», що створена з метою автоматизації обліку в державному секторі. А використання функціональних модулів допомагає оптимізувати всі основні облікові процеси (від ведення обліку, аналізу та управління до здійснення контролю за цими процесами).

#### **Список використаних джерел:**

1. Система автоматизації обліку та управління ISpro. URL: <https://ispro.com.ua/>

**Дорошенко Олена**  
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,  
*Національний університет водного господарства та природокористування*

## **ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: РЕАЛІЇ ТА ВИКЛИКИ СЬОГОДЕННЯ**

У сучасну епоху цифрової економіки не викликає жодного сумніву твердження про необхідність автоматизації багатьох ручних процесів. Серед них особливе місце відводиться процесам державного управління, оскільки від їх швидкості, ефективності, доступності, прозорості, значним чином залежить і підсумковий результат – ефективність публічного менеджменту в цілому, і місце країни у світових рейтингах.

За останні роки Україна дуже багато зробила на шляху забезпечення прозорості державних фінансів. Відповідно до Концепції створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи “Прозорий бюджет” [1], потужними інформаційними модулями платформи e-Data на даний час є Open Budget – щодо планування та виконання бюджетів; Spending – щодо використання публічних коштів; Boost-аналіз – аналітичний інструмент для дослідження показників виконання бюджетів усіх рівнів; Proifi – реєстр проєктів, які реалізуються із залученням коштів міжнародних фінансових організацій.

У контексті цифровізації багатьох державних процесів бухгалтерський облік, що ведеться досі в багатьох бюджетних установах вручну, створює значні дисонанси для подальших прогресивних змін, які в останні роки виводять Україну в лідери у світових рейтингах щодо відкритості публічних даних.

Обґрунтування важливості автоматизації бухгалтерського обліку в державному секторі має багатовекторний характер. По-перше, автоматизація дозволяє значно зменшити час, який працівники державного сектору витрачають на виконання рутинних бухгалтерських операцій. Це дає можливість звільнити ресурси для виконання більш складних завдань та аналізу фінансової інформації.

По-друге, автоматизація мінімізує ризик помилок, які можуть виникнути внаслідок людського фактору. Це особливо важливо в державному секторі, де точність і надійність фінансової інформації мають велике значення для прийняття рішень та виконання чинних законодавчих норм. По-третє, автоматизація бухгалтерського обліку сприяє покращенню транспарентності фінансової діяльності державних установ. Це дозволяє громадськості та контролюючим органам легше відстежувати витрати та видатки державного бюджету. По-четверте, автоматизація допомагає оптимізувати використання фінансових ресурсів, що особливо важливо в умовах фінансової обмеженості та бюджетних обмежень. По-п'яте, автоматизована бухгалтерія надає керівництву суб'єктів державного сектору зручний доступ до фінансової інформації, необхідної для стратегічного планування та прийняття рішень.

Аналізуючи практичний досвід використання програмних продуктів суб'єктами державного сектору Рівненської області на підставі анкетування бухгалтерів бюджетних установ різного функціонального спрямування, слід відзначити, що найбільш використовуваними програмними продуктами є Excel та М.Е.Дос. Віддаючи належне функціоналу вказаних програм, зазначимо, що вони не дають можливості забезпечити повноцінний автоматизований процес бухгалтерського обліку. Із спеціалізованих програмних продуктів (у випадках автоматизованого обліку) найчастіше використовуваними є Is Pro, KBS, Дебет Плюс, MASTER: Бюджетні установи.

Головною проблемою в таких умовах стає розрізненість процесів, які має виконувати бухгалтер: частково вручну, частково в програмному продукті (їх може бути декілька: Excel + М.е.Дос; спеціалізований програмний продукт + М.е.Дос та інші варіанти), а також вносити дані установи до e-Data, Prozorro тощо. Тому, враховуючи потужний розвиток процесів діджиталізації, використання можливостей штучного інтелекту, нагальною є потреба запровадження інтегрованої інформаційної системи, яка б із бізнес-процесів мікрорівня



формувала узагальнені дані щодо функціонування державних фінансів на різних рівнях. Така система давала б можливість уніфікувати інформаційне середовище як всередині суб'єкта державного сектору, при якому б відпала необхідність використання розрізнених програмних продуктів із подібними функціями і дублюванням інформації; так і на рівні держави – формування цілісної інформаційної системи управління державними фінансами за принципами ERP-систем.

Створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами державного сектору є одним із заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до Стратегії [2]. До цього комплексу заходів включено запровадження програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, інтегрованого до системи автоматизації в державному секторі.

Наразі такий продукт у практику суб'єктів державного сектору не запроваджений. Якщо звернутись до європейського досвіду, то однією з популярних програм для ведення бухгалтерського обліку в державному секторі є «SAP for Public Sector». Платформа дозволяє створити єдину базу даних по країні, де міститься інформація по кожному об'єкту, за який відповідає установа [3]. Із популярних програмних рішень у світовій практиці варто також відзначити:

1. Oracle Financials for Public Sector: Oracle пропонує рішення для фінансового управління та обліку, які використовуються в державному секторі багатьма країнами [4].

2. Microsoft Dynamics 365 for Government: Microsoft має спеціалізовані рішення для урядових організацій, які допомагають в управлінні фінансами, грантами та бюджетом [5].

3. Unit4 Financials (formerly Coda Financials): Ця система використовується в державному секторі для автоматизації фінансового управління та обліку [6].

Використання однієї із наведених вище платформ як основи для інтегрованої інформаційно-аналітичної системи, або розробка власної національної системи, є надзвичайно трудомістким процесом на рівні державного сектору в цілому, оскільки потребує уніфікації даних і процесів, відповідного нормативно-правового регулювання, системного відпрацювання технічних даних платформ та багато іншого. Однак, зважаючи на потужні, визнані світовим співтовариством досягнення України у сфері цифровізації за останні роки, ці завдання мають цілком реальний характер і найближчим часом зможуть значно підвищити ефективність інформаційних потоків у державному секторі.

### **Список використаних джерел:**

1. Про схвалення Концепції створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи “Прозорий бюджет”: Розпорядження КМУ від 11 лютого 2016 р. № 92-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92-2016-%D1%80#Text>

2. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

3. SAP (CAП) програми: що це, технології, продукти, плюси та мінуси. URL: <https://wezom.com.ua/ua/blog/sap-programmy-chto-eto>

4. Oracle Public Sector Financials Setup Overview. URL: [https://docs.oracle.com/cd/E18727\\_01/doc.121/e13449/T335137T335141.htm](https://docs.oracle.com/cd/E18727_01/doc.121/e13449/T335137T335141.htm)

5. Dynamics 365 US Government. URL: <https://learn.microsoft.com/en-us/power-platform/admin/microsoft-dynamics-365-government>

6. Unit4 Financials Reviews & Product Details. URL: <https://www.g2.com/products/unit4-financials/reviews>

**Занько Борис**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та консалтингу  
*Державний податковий університет*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Для подальшого розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі важливе значення має його нормативно-правове регулювання. Суттєвий вплив на удосконалення нормативно-правового регулювання має Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (далі – Стратегія), яка наголошує на необхідності процесу реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів [1].

У процесі удосконалення нормативно-правового регулювання, спрямованого на розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі, слід орієнтуватися на завдання, передбачені Стратегією.

Серед завдань, які наведено у Стратегії, можна відзначити, зокрема, наступні:

- удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- підвищення прозорості та якості фінансової звітності [1].

Для успішної реалізації завдань, які наведено у Стратегії, необхідно неухильно виконувати передбачений цим документом план заходів.

Особливо важливими для удосконалення нормативно-правового регулювання, спрямованого на розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі, можна вважати наступні заходи, які наведено у додатку до Стратегії:

- забезпечення перекладу на українську мову міжнародних стандартів з метою імплементації їх положень в національні положення (стандартів);

- розроблення національних положень (стандартів) на основі міжнародних стандартів;

- розроблення змін до національних положень (стандартів) у зв'язку із змінами міжнародних стандартів та з урахуванням змін у національному законодавстві;

- розроблення методичних рекомендацій до національних положень (стандартів) [1].

Варто відзначити, що в Україні в останні роки досить активно проводиться робота щодо удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі.

Наприклад, переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку є План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2]. За період з 2018 року по теперішній час у цей План рахунків зміни вносилися п'ятьма наказами Міністерства фінансів України (приміром, План рахунків доповнювався новими субрахунками, вносилися зміни в назви субрахунків тощо).

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі встановлює Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [3]. За останні роки у нього також вносилися зміни, спрямовані на його удосконалення. Так, різними наказами Міністерства фінансів України у цей Порядок вносилися зміни і доповнення (зокрема, окремі частини

цього Порядку викладалися у новій редакції, Порядок доповнювався новими абзацами тощо).

Постійно йде удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. В останні роки вносилися зміни до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 121 «Основні засоби», 123 «Запаси», 128 «Зобов'язання» і т. д.

Незважаючи на великий обсяг виконаної Міністерством фінансів України роботи, пов'язаної з удосконаленням нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі, поки-що не всі проблеми вдалося вирішити.

У зв'язку з цим доцільно навести думку Бардаша С.В. та Краєвського В.М., які звертають увагу на те, що перед Міністерством фінансів України ще залишається низка викликів, головними з яких є:

- розроблення нових НП(С)БОДС на основі МСБОДС;
- розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;
- розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС [4].

Цілком погоджуємося з думкою цих вітчизняних науковців.

#### **Список використаних джерел:**

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. URI: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (дата звернення 28.09.2023).

2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення 28.09.2023).

3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення 28.09.2023).

4. Бардаш С.В., Краєвський В.М. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Proceedings of the 6<sup>th</sup> International Scientific and Practical Conference «Scientific Community: Interdisciplinary Research» (July 6-8, 2023). Hamburg, Germany. С. 25–32. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/3992/4029> (дата звернення 28.09.2023).

**Іванишина Ольга**

кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри фіскального адміністрування  
*Державний податковий університет*

**Герасименко Ольга**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фіскального адміністрування  
*Державний податковий університет*

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПІДВИЩЕННЯ КОРИСНОСТІ ОБЛІКОВОЇ ТА ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА**

Облікова та звітна інформація насамперед повинна задовольняти запити користувачів. В міжнародній практиці роблять акцент на тому, що зазначена інформація повинна бути корисною. Зокрема, в Концептуальних основах фінансової звітності загального призначення організацій суспільного сектору (далі – Концептуальні основи) [1] та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБО ДС) [2], визначено мету фінансової звітності суб'єктів державного сектору, яка полягає у наданні корисної для користувачів інформації в цілях підзвітності та прийняття рішень. В

подальшому зазначені міжнародні акти з дотриманням логічної послідовності наводять ознаки, які роблять інформацію корисною для користувачів і сприяють досягненню цілей фінансової звітності. Такі ознаки включають або до якісних характеристик фінансової звітності або до обмежень на інформацію. При цьому, Концептуальні основи [1] включають найбільш вичерпний перелік ознак корисності звітної інформації (якісних характеристик та всеосяжних обмежень). До якісних характеристик віднесено: *доречність, зрозумілість, достовірність, порівняльність, можливість перевірки, своєчасність*. При цьому, формуючи висновки стосовно корисності інформації для включення її до фінансової звітності, слід враховувати обмеження на інформацію, а саме: *суттєвість, співвідношення вигод і витрат; збалансованість якісних характеристик*.

Щодо змісту НП(С)БО ДС, то:

по-перше, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4] та в національних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – НП(С)БОДС) [3] категорія «корисність інформації» не використовується, а мета складання фінансової звітності передбачає *«надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору»*. Жодних обґрунтувань стосовно використання при формулюванні мети складання звітності таких характеристик як повнота, правдивість та неупередженість не наведено;

по-друге, Н(П)СБО ДС 101 «Подання фінансової звітності» хоча і містить якісні характеристики фінансової звітності, проте їх перелік обмежено *доречністю, достовірністю, порівняльністю, дохідливістю та однозначним тлумаченням* [3]. Суттєвість розглядається як окрема категорія. Всеосяжні обмеження відсутні.

Проведене порівняння свідчить про відмінності в нормах Концептуальних основ, МСБО ДС та НП(С)БО ДС. Враховуючи, що Концептуальні основи

найбільш повно, грамотно, з дотриманням логічної послідовності наводять перелік якісних характеристик та всеосяжних обмежень на інформацію, а також розкривають їх сутність, вбачається необхідним приведення змісту Н(П)СБО ДС у відповідність до Концептуальних основ. В цьому контексті у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Н(П)СБО ДС більш доречно використовувати категорію «корисність інформації», як загальне поняття, що об'єднує якісні характеристики фінансових звітів [5].

Стосовно формування корисної облікової та звітної інформації, то тут важливо усвідомлювати, що в системі управління державними фінансами облікові процеси набагато складніші ніж в інших сферах. Це передусім пов'язано саме з потребами користувачів, коло яких досить різноманітне. Робота бухгалтерів бюджетних установ обтяжена необхідністю формування інформації про діяльність таких установ відповідно до НП(С)БО ДС та норм бюджетного законодавства. І це при тому, що протягом бюджетного року розпорядник бюджетних коштів може мати декілька паспортів бюджетних програм, на кожен з яких складається кошторис, а підсумки його виконання узагальнюються у бюджетній та фінансовій звітності. При цьому, у кошторисі всі доходи та видатки розподіляються відповідно до коштів загального та спеціального фондів із застосуванням економічної класифікації видатків, в основі якої закладено поділ видатків на поточні та капітальні. А при відображенні господарських операцій на субрахунках бухгалтерського обліку в основу поділу всіх доходів та витрат покладено класифікацію господарських операцій на обмінні та необмінні. І це ще не все... Невирішеною залишається проблема використання методу нарахування. Нині бухгалтерський облік виконання бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями. Проте, при відображенні на субрахунках бухгалтерського обліку результатів виконання кошторисів необхідно дотримуватися методу нарахування, коли доходи і витрати визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати



коштів. Як наслідок, «у державних установах при здійсненні узагальнення та систематизації інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень є певні розбіжності та проблемні аспекти..., є проблема щодо співставності та порівняння інформації щодо виконання кошторису, яка подається у бюджетній звітності та інформації про фінансовий стан, власний капітал та зобов'язання, яка узагальнюється у фінансовій звітності» [6].

Варто звернути увагу і на інші проблеми обліку, оцінки та оподаткування. Зокрема, коли, наприклад, оцінка одних і тих же активів різниться залежно від того чи є бюджетна установа платником ПДВ, або ж за які кошти придбані ці активи (загального чи спеціального фонду).

Свої корективи вносить і військовий стан та воєнні дії в нашій державі. Низка питань, які потребують уваги, пов'язана із оприбуткуванням специфічної гуманітарної допомоги, відображенням в обліку зброї і військової техніки та ін.

Попри наявні проблеми та складну нормативно-правову базу обліку в установах державного сектора додаються непрості процедури, пов'язані з казначейським обслуговуванням, закупівлею товарів і послуг, взаємозв'язками з розпорядниками коштів (вищого та нижчого рівнів) та ін.

Слід наголосити на тому, що підготовка корисної облікової і звітної інформації забезпечується компетентними фахівцями. Зауважимо, що підготовка фахівців з обліку в державному секторі – досить складний, але водночас надзвичайно важливий напрям. Компетентності та визнання таких фахівців вимагають високого рівня кваліфікаційних стандартів та професійної освіти. З огляду на це та з врахуванням особливостей обліку в бюджетних установах, основними умовами реалізації зазначеного напрямку є окрема освітня програма та висококваліфіковані науково-педагогічні працівники з обліку, контролю, аналізу та оподаткування в державному секторі. Досить неприємно констатувати, що протягом останніх років в окремих закладах вищої освіти, які раніше готували фахівців з обліку в державному секторі, реалізація таких освітніх програм вже не

здійснюється. Не виняток і Державний податковий університет, в якому якісна підготовка фахівців з обліку в державному секторі забезпечувалась науково-педагогічними працівниками з практичним досвідом роботи за спеціальністю в бюджетних установах та (або), які мають вагомий напрацювання з даного напрямку. Мова йде про наукові розробки, навчальні посібники, захисти дисертаційних досліджень, стажування та ін. Враховуючи, що ДПУ належить до сфери управління Мінфіну України, а реалізація Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [7] потребують удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, підготовку фахівців з обліку в державному секторі в ДПУ слід визнати однією з пріоритетних.

Вирішення зазначених проблемних питань сприятиме підвищенню корисності облікової та звітної інформації суб'єктів державного сектора.

#### **Список використаних джерел:**

1. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: IPSASB, January 2013. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>
2. IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements: IPSASB, May 2000 (revised December 2006). URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затв. наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Герасименко О.М. Економічний зміст та ознаки корисності звітної інформації суб'єкта державного сектора. *Стратегічні пріоритети розвитку*

*економіки, обліку, фінансів та права в Україні та світі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 23 січн. 2020 р. Полтава, 2020. Ч.3. С. 12-14.*

6. Цятковська О.В. Облік виконання кошторисів суб'єкта державного сектору. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф., 09-10 груд. 2021 р. К.: КНЕУ, 2021. С. 252-254.*

7. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження КМУ від 20.06.2018 № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

**Ізмайлов Ярослав**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри фіскального адміністрування,  
*Державний податковий університет*

## **ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Декларуючи підтримку принципів концепції сталого розвитку, більшість країн, в т.ч. Україна, прагнуть до формування системи суспільних відносин на засадах солідарності, свободи, партнерства, екологічності, довіри, турботи про майбутні покоління, етичних та духовних цінностей. Під постійним впливом внутрішніх і зовнішніх факторів відбулося усвідомлення ролі бюджетного сектору, що зумовлює вибір пріоритетів розвитку національних економік.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах як невід'ємна складова системи управління вказаними суб'єктами господарювання виконує в межах останнього важливу та незамінну роль через математично-грошову інтерпретацію явищ та процесів їх господарського життя. Вочевидь, суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступають власне бюджетні установи, які, відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України являють собою 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.

Становлення інформаційного суспільства на засадах цифровізації забезпечить підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку. Відставання бюджетних установ України від середніх світових показників за рівнем матеріально-технічного забезпечення та заробітної плати працівників, а також відсутності реальної можливості в межах бюджету країни повністю задовольнити потреби бюджетних установ у необхідних фінансових ресурсах, головними завданнями, що постають в контексті зазначеного вище є: удосконалення системи управління (в частині ефективного використання коштів загального і спеціального фондів) та системи фінансового забезпечення бюджетних установ (щодо перегляду системи бюджетних нормативів). Вирішенню цих завдань має сприяти оптимізація управління фінансовими ресурсами бюджетних установ, яка, у свою чергу, може підтримуватись за допомогою різних важелів і інструментів процесу фінансового управління, у тому числі і засобами бухгалтерського обліку.

Метою бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступає власне забезпечення виконання кошторису, а також надання повної, достовірної, неупередженої інформації про: фінансовий стан, результати виконання кошторису зокрема та діяльності в цілому, рух грошових коштів.

Бюджетний облік можна представити в контексті трьох рівнів економіки:

- на мегарівні — він є елементом міжнародного комплексу “Бухгалтерський облік в державному секторі” та інструментом економічної інтеграції;

- на макрорівні – це складова національної системи бухгалтерського обліку, а також інструмент інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни. Економічний засіб забезпечення конституційно закріплених

гарантій громадян України, засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ;

- на мікрорівні – елемент фінансового управління суб'єктів сектору загальнодержавного управління; засіб захисту прав персоналу, споживачів продуктів діяльності бюджетних установ, а також юридичних та фізичних осіб-платників податків.

Тобто місце та роль системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах доцільно розглядати на мега-, макро- та мікрорівнях.

Важливим напрямком модернізації бюджетного обліку є створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, яку має бути забезпечено шляхом введення єдиних підходів до організації бухгалтерських служб бюджетних установ, посилення контролю Державної казначейської служби України за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами бухгалтерського обліку сектору державного управління.

Остаточне впровадження світових облікових позицій суб'єктів сектору загального державного управління в практику дасть можливість формуванню дієвої інформаційно-аналітичної підсистеми забезпечення управління сектору загального державного управління, системи управління державними фінансами, а отже сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір.

Зазначимо, що доходи загального фонду бюджетних установ, які, фактично виступають видатками Державного та місцевих бюджетів, мають тенденцію до стійкого перманентного скорочення. Логічним є те, що вимоги щодо ефективного, цільового використання бюджетних коштів, а також суворого режиму економії з кожним роком посилюються. Багаторічна світова практика управління витратами досить переконливо довела безумовну потребу у запровадженні саме підсистеми бюджетного обліку, який виступає безальтернативним інформаційно-аналітичним базисом усього процесу управління витратами.

Методологічні та методичні підходи, заявлені в НП(С)БОДС, кінцево спрямовані на формування певної сукупності показників фінансової та бюджетної звітності відповідного формату, що є максимально наближеними до загальноприйнятих за Керівництвом зі статистики державних фінансів. Вочевидь, означені перетворення забезпечать не тільки доступність сприйняття вищевказаних видів звітності широким колом зовнішніх користувачів інформації щодо державних фінансів України, що є надзвичайно важливим фактором в умовах сьогодення.

**Краєвський Володимир**  
доктор економічних наук, професор,  
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту,  
*Державний податковий університет*

## **УЗАГАЛЬНЕНА КОНЦЕПЦІЯ КВАЛІМЕТРІЇ ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ**

Підвищення кваліфікації є важливим етапом у професійному розвитку та залишається однією з небагатьох ефективних форм підвищення рівня особистої професійної компетентності, яке здійснюється за спеціальними програмами на основі раніше набутого професійного й життєвого досвіду, відповідно до особистих індивідуальних та спеціальних потреб суб'єктів державного сектору, з якими фізична особа знаходиться у визначених трудових правовідносинах.

Наразі підвищення кваліфікації може відбуватись через участь у спеціалізованих курсах, тренінгах, семінарах, сертифікованих програмах тощо. Це дає можливість оновити свої знання з сучасних технологій, методів і процесів, що стосуються професійної діяльності державних службовців та допомагає досягати бажаної ефективності прийнятих управлінських рішень.

Експрес-аналіз окремих публікацій, в яких розглядаються питання підвищення кваліфікації керівних кадрів органів влади [1; 2; 3], засвідчив, що:

- найбільш ефективним є підвищення кваліфікації за програмами короткострокових тематичних і постійно діючих семінарів, тренінгів, спеціалізованих навчальних курсів [1, 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 в оцінюванні різних його аспектів [1, с. 197]; найбільш гострими проблемами розвитку професійної компетентності керівних кадрів органів влади є їх мотивація до підвищення кваліфікації і невизначеність реальних потреб [1, с. 198];

- для оцінювання якості процесу підвищення кваліфікації продовжують використовуватись експертні оцінки, до яких залучаються як викладачі, так і слухачі [2, с. 78];

- структурними елементами моделі якості підвищення кваліфікації виступають якість умов (освітнього середовища), процесу та результату [2].

Отже, найбільш складним і одночасно важливим етапом у підвищенні кваліфікації є оцінка його змісту, якості набутих знань та практичних навичок сучасним запитам практики.

У даному дослідженні ми дотримуємось загальновизнаного розуміння кваліметрії освіти, у т.ч. усвідомлення того, що якість освіти, у т.ч. підвищення кваліфікації, адже це освіта упродовж життя, слід розглядати з позиції змісту, процесу та результату.

Наразі якість підвищення кваліфікації слід розглядати 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 [3], - збалансовану відповідність змісту, процесу та результату потребам практики та професійним запитам слухачів програм підвищення кваліфікації.

Задля 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 підвищення кваліфікації тощо.

У 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 короткочасністю підвищення кваліфікації використання всього переліку наведених методів є неможливим. 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» [4, с. 94]. Означені характеристики мають поширюватись й на оцінку якості підвищення кваліфікації.

Комплексна оцінка якості підвищення кваліфікації державних службовців 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 процесу підвищення кваліфікації, у т.ч. самостійної роботи слухачів; використання інформаційних систем для ефективного управління визначеним процесом тощо);

- 2) оцінкою якості процесу підвищення кваліфікації, 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.

Наразі для експрес-оцінювання якості підвищення кваліфікації доцільно визначати професійний профіль контингенту шляхом проведення анкетування та вхідного контролю знань (за можливості й практичних навичок), проведення вихідного контролю знань, анкетування слухачів щодо актуальності змісту програми підвищення кваліфікації, окремих змістових модулів, методики їх викладання, оцінки слухачами зміни особистої професійної компетентності.

З метою забезпечення повноти кваліметрії підвищення кваліфікації доцільно проводити аналіз рівня отриманих знань слухачами за результатами вхідного та вихідного контролю з подальшою перевіркою узгодженості отриманих результатів за допомогою критерія Пірсона  $\chi^2$ .

Для цього з використанням прикладної програми SOFA Statistics необхідно розрахувати критерій  $\chi^2$ , перевірити істотність коефіцієнта  $\chi^2$  за допомогою таблиці критичних значень з врахуванням числа ступенів свободи. Також в згаданій прикладній програмі доцільно розрахувати коефіцієнт кореляції

Спірмена, - це сприятиме встановленню взаємозв'язку (кореляції) між рівнем знань вхідного та вихідного контролю.

Необхідну повноту статистичної кваліметрії підвищення кваліфікації забезпечуватиме проведення аналізу взаємозв'язку рівня отриманих знань слухачами за результатами тестування за модулями та вихідного контролю. Такий вид аналізу доцільно виконувати в прикладній програмі Gretl. Її застосування дозволить визначити взаємозв'язок та взаємовплив результатів тестування за модулями на результати підсумкового тесту.

Для дослідження значимості вивчення слухачами дисциплін програми підвищення кваліфікації за модулями також доцільно використовувати непараметричні тести, зокрема коефіцієнт кореляції Кендала, який також можна розрахувати в прикладній програмі Gretl. Результати проведених розрахунків дозволять побудувати модель залежності рівня знань слухачів за результатами підсумкового тестування від рівня знань за модулями.

Результати зазначених заходів можуть розглядатися як загальна концепція кваліметрії підвищення кваліфікації державних службовців. Її практичне застосування позитивно впливатиме на об'єктивність оцінювання та формуватиме достатні підстави для визначення актуальності змістових модулів програми підвищення кваліфікації, а також її життєвого циклу як освітньо-професійного продукту.

#### **Список використаних джерел:**

1. 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. 190-198.
2. 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>

3. Денисова А.В. Забезпечення якості підвищення кваліфікації педагогічних працівників закладів професійно-технічної освіти в системі неперервної професійної освіти. *Вісник післядипломної освіти*. Серія «Педагогічні науки», 2018. № 6 (35). С. 69-82.

4. Механізми оцінювання якості вищої освіти в умовах євроінтеграції: монографія / Авт.: О. Воробйова, М. Дебич, В. Луговий, О. Оржель, О. Слюсаренко, Ж. Таланова, К. Трима; за ред. В. Лугового, Ж. Таланової. Київ: Ін-т вищої освіти НАПН України, 2020. 220 с.

**Мазіна Олександра**  
кандидат економічних наук, доцент

## **ПЕРСПЕКТИВИ ТА РИЗИКИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

За статистичними даними за 2022 рік, який став роком повномасштабного вторгнення РФ в Україну, валовий внутрішній продукт (ВВП) зменшився більше ніж на 29%, а за останніми оцінками Всесвітнього банку, сума, необхідна на відновлення України, на сьогодні зросла до 411 млрд доларів, що більш аніж вдвічі перевищує розмір ВВП України, досягнутий у 2021 році. Відновлення зруйнованих територій стане непідйомним тягарем для знекровленої війною економіки України, а значить, потрібно вже зараз створювати всі умови для залучення іноземних фінансових інвестицій і перш за все в державний сектор економіки. У зв'язку з цим, застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору є надзвичайно важливим для створення середовища, здатного забезпечити ефективність та прозорість управління державними фінансами.

Переважна більшість науковців серед яких: Зубілевич С., Канєва Т., Позняковська Н., Свірко С., Сушко Н., Титикало В., Шевченко С., та ін., які фокусують свою увагу на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), зосереджуються на питаннях формування методологічних, методичних та організаційних засад щодо модернізації економіки України, а також і вдосконалення нормативно-правової бази його регулювання. Але, не зважаючи на численні публікації щодо дослідження даної тематики, все ж важливі питання ефективності управління державними фінансами так і не вирішені. Зокрема, це питання щодо неналежного впровадження та застосування на практиці міжнародних стандартів для державного сектору, що посприяло непрозорості використання міжнародної фінансової допомоги, зростанню корупції та зниженню довіри міжнародних донорів до фінансової інформації.

Траєкторію процесу наближення національного бухгалтерського обліку до IPSAS можна усвідомити досліджуючи сучасний стан та стратегічні цілі урядових реформ, спрямованих на удосконалення управління державними фінансами та удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності як їх ключової складової. Як визначено у документі Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації» від 29 грудня 2021 року, у частині оцінки впровадження попередніх стратегій, що у сфері бухгалтерського обліку у державному секторі запроваджено 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених на основі IPSAS. Нині діючим документом стосовно цілей розвитку бухгалтерського обліку у державному секторі є «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі прийнята на період до 2025 року». Метою цієї стратегії є підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Отже, так чи інакше, між системами МСБОДС (IPSAS), яких сьогодні налічується 42 і системою Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі (НП(С)БОДС) – їх 20, існують суттєві розбіжності [2]. Фундаментальний аналіз таких розбіжностей передбачається у четвертому кварталі 2025 року 129 пунктом Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки у вигляді «Розроблення формату розкриття ключових відмінностей між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку у державному секторі».

Крім наближення національних стандартів до міжнародних, постає питання запровадження основоположного принципу бухгалтерського обліку – принципу нарахування, у той час як в Україні для визнання доходів та витрат у бюджетній сфері все ще діє касовий метод. Так, бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями, такими, як: облік державного боргу, облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Тобто, операції за доходами та видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу.

На рівні бюджетних установ і державних цільових фондів, у частині виконання кошторисів, бухгалтерський облік ведеться за методом нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

Таким чином загальна консолідація показників бухгалтерського обліку та звітності на рівні держави виявляється достатньо проблематичною, що не сприяє доступності і прозорості для важливих позикодавців, надавачів допомоги, інвесторів, а також для громадськості.

Напрямок дій стосовно наближення національної системи обліку та звітності до міжнародних стандартів IPSAS, що окреслені урядовою стратегією до 2025

року, передбачає таке наближення тільки до 70% до 2025 року. Основні ризики, як визначається у прийнятих стратегіях, пов'язані з ІТ- технологіями, обмеженим фінансуванням, недостатнім рівнем професійності. Зрозуміло, що ризики, пов'язані з воєнними діями у відповідних стратегіях не розглядалися на момент їх прийняття, не розглянуті вони і зараз, коли руйнівна сила війни нівелює прогнозований потенціал розвитку, а значить і поглиблює усі можливі ризики.

Один з найсуттєвіших ризиків з перерахованих – це ризик обмеженості кадрового потенціалу, недостатній рівень професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб державного сектору. Це застереження уже стосується людського потенціалу (Human capacity, qualified staff) як наслідку освіти (Education) і джерел його розвитку.

Вирішенню саме цього питання створення системи освіти для формування кваліфікаційного потенціалу, у деякій мірі, ми бачимо в Плані заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, де четвертим завданням є удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб. Реалізація цього завдання передбачена шляхом проведення конференцій, семінарів, тренінгів з бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності. Зрозуміло, що таких зусиль надто замало, щоб забезпечити значний людський потенціал, здатний до успішного реформування системи. Потрібна підготовка нової генерації фахівців, які володітимуть сучасними знаннями стосовно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, методичними і організаційними аспектами сучасної вітчизняної системи обліку і звітності і, звичайно, ІТ – технологіями.

У цьому контексті, у Плані заходів стосовно реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, пунктом 170 визначено утворення сучасного науково-освітнього закладу для підготовки кадрів для сфери публічних фінансів, а пунктом 171 - збільшення

кількості програм дуальної освіти, що використовуються для підготовки кадрів для сфери публічних фінансів. При цьому, в якості сучасного науково-освітнього закладу названо Державний податковий університет. Однак, акцент у підготовці фахівців зосереджується тільки на дуальній освіті, на збільшенні кількості освітніх програм дуальної освіти, збільшення кількості студентів, які навчатимуться на цих програмах. На сайті Державного податкового університету на сьогодні розміщено три програми дуальної освіти для другого (магістерського) рівня вищої освіти: спеціальність 071 Облік і оподаткування, освітньо-професійна програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»; спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування, освітньо-професійна програма «Фіскальне адміністрування»; спеціальність 073 Менеджмент, освітньо-професійна програма «Менеджмент митної справи».

Запропоновані освітні програми жодним чином не охоплюють у повній мірі тих викликів, на які повинні відповідати сучасні реформи у частині фундаментальної підготовки фахівців з компетентностями, придатними для формування фінансової звітності за IPSAS, для проведення порівняльного аналізу національної системи обліку і звітності та міжнародних стандартів для державного сектору, а також для проведення аналізу ефективності впровадження реформи управління державними фінансами. Ці компетентності затребувані уже сьогодні, адже вже зараз Україна отримує і потребує збільшення міждержавної фінансової допомоги для відновлення зруйнованої інфраструктури, соціальних, культурних і освітніх об'єктів, відновлення людського потенціалу.

Отже, ключовим фактором успішності будь-яких реформ є кваліфікований людський потенціал, підготовку якого держава мала розпочати на самому початку прийняття будь-яких стратегій реформації системи обліку і звітності як основи управління державними фінансами.

Для реалізації урядових стратегій та наближення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у публічному секторі необхідна підготовка

нової генерації фахівців, які володітимуть сучасними знаннями стосовно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, методичними і організаційними аспектами сучасної вітчизняної системи обліку і звітності і, звичайно, ІТ – технологіями.

Державний податковий університет має усі необхідні технічні і кадрові складові для забезпечення відповідних компетентностей у підготовці фахівців міжнародного рівню. Важливим аспектом у вирішенні цього питання має бути державне замовлення і гарантування працевлаштування таких фахівців в закладах і установах державного сектору.

#### **Список використаних джерел:**

1. Жирий К. Всесвітній банк погіршив прогнози зростання ВВП України на 2023 рік. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/svitoviy-bank-pogirshiv-prognoz-zrostannya-vvp-ukrajini-v-2023-roci>
2. Мазіна О.І., Rogozний С.А., Андрух О.В. Перспективи застосування міжнародних стандартів у державному секторі. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16855370035323.pdf>

**Остапенко Яна**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики  
*Державний податковий університет*

#### **ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [1] передбачено підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Реалізація зазначених завдань потребує впровадження управлінського обліку як універсальної обліково-інформаційної системи, яка забезпечить релевантну



інтерпретацію даних діяльності для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень і забезпечить зв'язок облікового процесу з процесом управління[2].

Важливим в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі стає визначення понять «витрати» та «видатки», оскільки ідентифікація та розмежування цих понять тривалий час залишаються темою багатьох дискусій.

Основоположне визначення витрат покладене в основу МСФЗ та ґрунтується на концепції вибуття: «Витрати – це вибуття або інше використання активів чи утворення кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності підприємства».

При побудові системи управлінського обліку витрат, необхідно враховувати вимоги НП(С)БОДС 135 «Витрати» [3], який передбачає класифікацію витрат на прямі і загальновиробничі та визначає механізм їх впливу на собівартість продукції, робіт, послуг. На жаль, чинний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі не враховує норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» [3] в частині запровадження рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з обліку витрат, які: безпосередньо включаються до виробничої собівартості послуг (прямі витрати); включаються до виробничої собівартості послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати); включаються до собівартості реалізованих послуг після попереднього розподілу з використанням бази розподілу (постійні нерозподілені загальновиробничі витрати). План рахунків БОДС абсолютно не адаптований під визначену НП(С)БОДС 135 «Витрати» структуру собівартості (прямі та загальновиробничі витрати) та не враховує механізм формування та відображення фактичної(облікової) собівартості на рахунках бухгалтерського обліку.

Також існує методологічна неузгодженість щодо рахунку 8013(8113) «Матеріальні витрати» в Порядку застосування плану рахунків БОДС та Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.

Гармонізація та уніфікація методологічних засад обліку витрат в державному секторі з приписами НП(С)БОДС 135 «Витрати» та іншими стандартами забезпечить належний рівень функціонування і успішне конкурування суб'єктів державного сектора на ринку сервісних послуг, сприятиме підвищенню ефективності управління використанням бюджетних коштів та формуванню релевантної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень і забезпечить зв'язок облікового процесу з процесом управління.

#### **Список використаних джерел:**

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive>
2. Управлінський облік (у схемах і таблицях) : навчальний посібник / Ю. І. Мискін, В. М. Краєвський, С. В. Шевчук та ін. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. – 194 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
4. Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. № 1. С. 144-153.

5. Остапенко Я.О. Методика дослідження витрат на виробництво та собівартості продукції харчової галузі. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. 2011. Вип. 28(1). С. 140-143.

6. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції [Електронний ресурс] / Я. О. Остапенко. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvudpsu/2010\\_2/Ostapenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvudpsu/2010_2/Ostapenko.pdf)

**Паянок Тетяна**

кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики  
*Державний податковий університет*

## **КОМПЛЕКСНА СИСТЕМА АВТОМАТИЗАЦІЇ ЗА ДОПОМОГОЮ ISPRO: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Стрімкий розвиток ІТ технологій відбувається в усіх сферах. Особливо він є актуальним при організації роботи конкретних підприємств, установ, організацій – це збільшує їх конкурентні переваги. При цьому застосування конкурентних переваг вимагає від користувачів швидкого реагування, щоб максимально використати позитивні зміни і ефективно організувати облік діяльності. Ефективна організація – це отримання результату за умови зменшення витрат на ресурси.

Українські програмні продукти стрімко розвиваються, завойовують потенційних своїх споживачів і надають їм широкі можливості. Так компанія «Інтелект-Сервіс», яка функціонує на ринку за даним напрямком вже більше 20 років, пропонує систему автоматизованого управління (ISpro) підприємствами та бюджетними організаціями різного напрямку діяльності. Компанія застосовує індивідуальний підхід до кожного клієнта підбирає програмний функціонал автоматизації процесів, не обтяжує зайвим функціоналом та витратами на

впровадження. Комплексна система ISpro – це повноцінне ERP-рішення, яке дозволяє створити єдину централізовану систему управління, автоматизувати всі процеси, оптимізувати операційні витрати, підвищити ефективність використання ресурсів. Дуже зручна у використанні, якісно інтегрується з будь-якими іншими обліковими системами, функціонал постійно оновлюється згідно із змінами законодавства.

Всі модулі системи розроблені для управління конкретними процесами, тому кожен споживач може створити свою конфігурацію програми, яка найбільш оптимально забезпечить його потреби. Модулі можна згрупувати за видами обліку, за напрямками управління, за напрямками обліку та інші (табл. 1).

Таблиця 1

**Види модулів комплексної системи автоматизації «ISPRO»**

| Модулі комплексної системи автоматизації ISpro |                                 |                                 |
|--|---------------------------------|---------------------------------|
| <i>За видами обліку</i>                        | <i>За напрямками управління</i> | <i>За напрямками обліку</i>     |
| -бухгалтерський                                | -управління закупівлями         | -облік комунальних послуг       |
| -податковий                                    | -управління збутом              | -облік автотранспорту           |
|  | -управління студентами          | -облік основних засобів         |
| <i>Інші</i>                                    |                                 | -облік запасів                  |
| -розрахунки з контрагентами                    |                                 | -облік коштів                   |
| -фінансове планування і аналіз                 |                                 | -облік договорів                |
|  |                                 | -облік кадрів                   |
|  |                                 | -облік праці і заробітної плати |

*Джерело: складено автором за даними [1].*

Майже всі модулі містять однакові вкладки – це налаштування, керування доступом та звіти, інші підсистеми розкривають специфіку напрямку системи автоматизації процесів суб’єкта господарювання.

Далі в роботі більш детально розглянемо можливості комплексної системи автоматизації ISpro, які використовуються для прийняття управлінських рішень –

це модуль Фінансове управління та аналіз. Він призначений для отримання даних про наявність та рух оборотних коштів у різних розрізах, які використовуються для прийняття управлінських рішень. Набір оперативних режимів забезпечує швидке отримання ряду фінансових показників, які використовуються для оцінки ліквідності, платоспроможності, успішності кредитної політики тощо. Підсистема Фінансові таблиці, яка входить у зазначений модуль, дозволяє формувати та налаштовувати шаблони будь-яких фінансових таблиць обирати рядки, стовпці та параметри розрахунків показників. Дана функція дуже корисна для створення управлінської звітності, формування розрахунків та проведення контролю довільних взаємопов'язаних таблиць. Підсистема Аналіз наявності й руху грошових коштів акумулює інформацію про поточну наявність і рух грошових коштів за видами валют. Підсистема Аналіз руху запасів висвітлює поточну інформацію про наявність і рух запасів. Користувач може отримати інформацію про страховий запас, дефіцит, середній термін зберігання, оборотність, термін зберігання, середній обсяг запасів, вартість залишку та суму реалізації запасів. Підсистему План надходжень і виплат по рахунках використовують для прогнозування даних про рух грошових коштів за первинними документами та договорами за вказаний період від дати розрахунку, що відображають надходження та виплати по контрагентах та аналітичних картках. Дана підсистема дозволяє сформувати інформацію про поточну дебіторську та кредиторську заборгованості в розрізі видів валют. Дозволяє рахувати: середній термін кредитування, розрахунковий відсоток авансу, суму заборгованості та надає перелік документів де вони відображаються.

Інші системи модуля Фінансове управління та аналіз напряму пов'язані із веденням бюджетного обліку – це модуль Шаблони бюджетів. Його застосовують при створенні, редагуванні і зберіганні шаблонів бюджетів з врахуванням горизонту планування, періодичності та структури аналітики. Модуль Бюджети призначений для формування бюджетів, введення планових показників та збору

фактичних показників на підставі проводок, відправлених в Головну книгу, в розрізі вибраних аналітичних реквізитів по вказаних рахунках. Модуль Коректування бюджетів призначений для створення карток на коригування бюджетів. Модуль Кошторис та план асигнувань призначений для ведення кошторису і плану асигнувань, формування мережі бюджетних організацій, і реєстрів розподілів відкритих асигнувань. Модуль включає в себе реєстр кошторисів та змін до кошторисів та реєстр розподілів. Модуль Кошториси заходів призначений для формування кошторису заходів. Ведення деталізації бюджету підприємства по заходам календарного плану, введення планових сум кошторису в розрахункову таблицю в розрізі аналітики, розрахунку кошторису, формування/проведення проводок всередині розрахункової таблиці, отримання даних фактичних витрат і оплат за кошторисом.

Отже, до переваг застосування комплексної системи автоматизації ISpro можна віднести: довільну модульну конфігурацію; широкий функціонал в оптимізації всіх процесів діяльності підприємства, установи, організації; простий перехід з інших систем та інтеграція результатів при формуванні електронних форм звітності в інші облікові системи; професійне супроводження, навчання, вчасне оновлення та відображення актуальних змін законодавства. Недоліком є громіздкий і тривалий процес встановлення і налаштування програмного комплексу на початковому етапі. Модуль Фінансове управління та аналіз перспективний напрям розвитку програми в питаннях розширення фінансово-економічного аналізу діяльності підприємства, установи, організації.

#### **Список використаних джерел:**

1. Офіційний сайт ТОВ «Інтелект-Сервіс». URL: <https://ispro.ua>.

**Потриваєва Наталя**  
доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування  
*Миколаївський національний аграрний університет*

## **ВПЛИВ ЦИФРОВІЗАЦІЇ НА ОСВІТНІЙ ПРОЦЕС ТА НАВИЧКИ БУХГАЛТЕРІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Вплив цифровізації на освітній процес та навички бухгалтерів в бюджетних установах є актуальною та важливою темою в сучасному світі. Завдяки стрімкому розвитку технологій та цифрових інструментів, освітній процес та підготовка фахівців стають більш адаптивними та спрямованими на виклики сучасного економічного середовища.

Цифровізація дозволяє удосконалювати способи навчання та підвищувати якість освіти, надає можливість доступу до великої кількості інформації в реальному часі, спрощує процес навчання та сприяє індивідуалізації освітнього процесу. У бюджетних установах, де бухгалтери відіграють ключову роль у фінансовому управлінні та звітності, цифровізація дозволяє автоматизувати багато фінансових операцій і спрощує ведення обліку.

Глобальна цифровізація ставить перед бухгалтерами нові вимоги, а саме: володіння навичками роботи з сучасними програмами для бухгалтерського обліку, компетентність у використанні аналітичних інструментів та здатність аналізувати великі обсяги даних. Крім того, зростає важливість кібербезпеки, оскільки цифрові технології призводять до збільшення ризику кібератак та витоку конфіденційної інформації.

Професія бухгалтера, яка має досить велику історію, виокремилася з торгівлі і успішно розвивалася протягом багатьох століть, постійно розширюючи свій фаховий спектр та охоплюючи нові сфери застосування. Формально майбутнє цієї професії забезпечується обов'язковістю ведення бухгалтерського обліку у всіх суб'єктів господарювання, суттєвою ж є потреба в інформаційній підтримці

управлінських рішень, яку забезпечує саме облікова система. У той же час процеси автоматизації бізнесу не обійшли й бухгалтерію. Наявність різноманітних програм для організації обліку та управління в бюджетних установах виносять питання про актуальність професії бухгалтера в епоху цифровізації як в українській, так і в глобальній економіці, або, принаймні, про необхідність оновлення професійних знань і навичок у цьому контексті [1, с. 138].

Головною і першочерговою метою бухгалтерського обліку, яке служить інструментом аудиту, аналізу та управління, є створення моделей процесу бухгалтерського обліку та їхнє використання з сучасним обчислювальним обладнанням для відображення цього процесу. Це включає в себе використання різних видів цифрових облікових інформаційних систем, таких як програмні інструментальні комплекси, індивідуально розроблені системи, інтегровані облікові системи, комплекси робочих місць для обліку з цифровізацією, міні-бухгалтерію SMART, корпоративні інформаційні системи та системи для окремих аспектів обліку.

Комплексний підхід до вивчення теоретичних основ бухгалтерського обліку, зважаючи на специфіку діяльності бюджетних установ, передбачає:

1. Перегляд методологічних положень бухгалтерського обліку, які дозволили всебічну обробку облікової інформації.
2. Впровадження методичних засад бухгалтерського обліку в практичну діяльність, які відповідають вимогам ринкових відносин і міжнародним стандартам обліку та аудиту.
3. Використання сучасних обчислювальних засобів та засобів комунікації.
4. Впровадження оцінки, планування та прогнозування діяльності бюджетних установ в практичний бухгалтерський облік.
5. Інтеграція бухгалтерської інформації в єдиний інформаційний канал.
6. Розробка загальної інформаційної системи для обліку та аудиту.



7. Вдосконалення принципів бухгалтерського обліку відповідно до нових інформаційних технологій.

Сьогоднішній бухгалтерський облік вимагає посилення контролю за умов цифрової обробки інформації, включаючи контроль за кожною господарською операцією і виявлення непомітних порушень і викривлень у діяльності бюджетної установи. Сучасно важливим аспектом управлінської діяльності є перехід до аналітичних форм звітності, що відбувається завдяки впровадженню цифрових технологій. Цей процес відіграє суттєву роль у обґрунтуванні прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління, особливо під час прогнозування фінансових результатів, виявлення можливих резервів у фінансовій діяльності тощо. [2, с.49-50].

Цифровізація має значний вплив на освітній процес та навички, які необхідні для бухгалтерів у бюджетних установах. Це стосується як навчання, так і робочого процесу. Звісно, цифрові технології, що використовуються розробниками, дозволяють постійно оновлювати програмне забезпечення відповідно до поточних змін в податковому законодавстві, автоматично виконувати арифметичний контроль показників податкової звітності, архівувати електронні копії звітів та інших документів, а головне – забезпечувати захист інформації від несанкціонованого перегляду та втручання [3]. Цифровізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах сприяє електронна бухгалтерія, яка впроваджує спеціалізовані програми для бухгалтерії та допомагає бухгалтерам в ефективній роботі з фінансовими даними. Приклади таких програм включають в себе «М.Е.ДОС», «FIT-Бюджет», «Master:Бухгалтерія» тощо [4]. Використання систем управління фінансами (Enterprise Resource Planning – ERP) спрощує облік фінансів та інших ресурсів. ERP-системи можуть бути настроєні для відслідковування бюджетних видатків, оптимізації фінансових операцій, тощо. Прикладом можуть слугувати такі системи: «FinancialForce», «AccountsIQ», «Xero» і інші [5].

Цифрова освіта надає можливість бухгалтерам удосконалювати свої навички в будь-який час та з будь-якого місця. Навчальні платформи, такі як Coursera, Udeemy, LinkedIn Learning, надають доступ до онлайн-курсів і навчальних ресурсів з бухгалтерії та фінансів.

Технології віртуальної реальності (VR) і розширеної реальності (AR) можуть використовуватися для симуляції практичних ситуацій у бухгалтерському обліку, де бухгалтери можуть вчитися вирішувати реальні фінансові завдання. Зростаюча кількість даних вимагає від бухгалтерів навичок використання аналітичних інструментів. Сучасні програми для аналізу даних, такі як «BDO Digital Audit Suite», «APT Next Gen» та «Counting Made Simple», надають засоби для візуалізації та аналізу фінансової інформації [6]. Наразі є актуальною розробка спеціалізованих інтерактивних навчальних платформ для навчання бухгалтерів, де вони можуть вирішувати практичні завдання, взаємодіяти з реальними бюджетними даними та аналізувати їх.

Отже, сучасні цифрові інструменти та програми здатні поліпшити як освітній процес, так і професійну діяльність бухгалтерів у бюджетних установах, роблячи їх більш ефективними та допомагаючи пристосовуватися до сучасних вимог обліку та фінансів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Гевлич, Л.Л. Професія бухгалтера у цифровій економіці. *Економіка і організація управління*, №3 (43). 2021. С.138–146. URL: DOI 10.31558/2307-2318.2021.3.13.
2. Правдюк М.В. Вплив процесу діджиталізації на організацію обліку та оподаткування. *Актуальні питання у сучасній науці*. №2 (8). С. 45–59. 2023. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/sn/issue/view/120/190>. (дата звернення 04.10.2023)
3. Potryvaieva, N., Kozachenko, L., Nedbaylo, I., Nesterchuk, I. 2022. Digitization of accounting in the management of business processes of enterprises of the

agro-industrial complex. *Ukrainian Black Sea Region Agrarian Science*, 26(1), 79–88.

URL: [https://doi.org/10.56407/2313-092X/2022-26\(1\)-8](https://doi.org/10.56407/2313-092X/2022-26(1)-8) (дата звернення 01.10.2023)

4. ТОП-10 програм, які полегшують життя бухгалтеру. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/9463-top-10-program-yak-polegshuyut-jittya-buhgalteru> (дата звернення 29.09.2023)

5. 8 найкращих програм для управління фінансами для малого та середнього бізнесу у 2022 році. URL: <https://techukraine.net/8-%D0%BD%D0%B0%D0%B9%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%89%D0%B8%D1%85-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BC-%D0%B4%D0%BB%D1%8F-%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D1%84%D1%96%D0%BD/> (дата звернення 29.09.2023)

6. Інновації в аудиті / BDO Україна. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/services-2/audit/audit-services/audit-innovation> (дата звернення 29.09.2023)

**Роздимаха Ірина**

старший викладач кафедри обліку та консалтингу  
*Державного податкового університету*

## **ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ**

Облік витрат майбутніх періодів суб'єктів державного сектору має певні особливості. Їх сутність, різноманітність складу та безпосередній вплив на фінансовий результат діяльності суб'єкта державного сектору вимагають суворого дотримання правил організації і ведення бухгалтерського обліку.

Питання обліку витрат майбутніх періодів в залишається цікавим і актуальним для багатьох науковців і практиків у сфері обліку. Розкриттю сутності таких витрат, організації їх обліку присвячені роботи таких відомих авторів, як С. Ф. Голов, Т. Г. Китайчук, У. Г. Мельник, Ларікова Т., Цятковська О., та інші.

Витрати майбутніх періодів – це витрати, які здійснені в поточному періоді, але підлягають віднесенню на витрати майбутніх періодів.

Суми таких витрат підлягають обґрунтованому аналізу та розрахунку для правильного включення до складу витрат, пов'язаних із виконанням бюджетною установою своїх повноважень, а також з організацією та наданням послуг, виготовлення продукції, виконанням робіт. Документами, що підтверджують дійсність виникнення ВМП як правило є Договір оренди, прибутковий касовий ордер, виписка банку, договір про надання послуг, акти-вимоги, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки, тощо. При визнанні витрат майбутніх періодів та їх відображенні на рахунках бухгалтерського обліку необхідно чітко дотримуватися норм чинного законодавства. Перелік і стислий зміст нормативних документів, які регулюють питання обліку доходів і витрат майбутніх періодів суб'єктів державного сектору, наведено в Таблиці 1.

Таблиця 1

**Нормативні документи, які регулюють питання обліку витрат майбутніх періодів суб'єктів державного сектору**

| № з/п | Нормативний документ  | Стислий зміст   |
|-------|---|---|
| 1     | Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» р. [1] | Дія 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), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів в і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. Визначено правові засади регулювання, організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Закладено в основу обліку дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Визначає Принцип нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Передбачено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік та передбачено складання щоквартально проміжної звітності наростаючим підсумком з початку звітного року |

## Продовження табл.1

|   |   |   |
|---|---|---|
| 2 | Бюджетний Кодекс України [2]  | <p>Бюджетним кодексом передбачено, що бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України становить 1 календарний рік, який починається з 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року.</p> <p>Закладено принципи бюджетної системи України.</p> <p>Принцип цільового використання бюджетних коштів - бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.</p>  |
| 3 | НП(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності"[3] | <p>Даний стандарт визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.</p> <p>За визначенням стандарту витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником);</p> <p>Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду.</p>   |
| 4 | План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4]                             | <p>План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку.</p> <p>Витрати майбутніх періодів відносяться до фінансових активів та обліковуються на балансовому рахунку 29 «Витрати майбутніх періодів» класу 2 «Фінансові активи».</p> <p>Рахунок 29 «Витрати майбутніх періодів» має субрахунки:<br/>2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів»<br/>2921 «Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів».</p>  |
| 5 | Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [5]       | <p>Визначає призначення Рахунку 29 «Витрати майбутніх періодів»: для обліку й узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі тощо). За дебетом рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - списання (розподіл) витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду.</p> <p>Рахунок 29 «Витрати майбутніх періодів» має такі субрахунки:<br/>2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів»<br/>(2921 «Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів»).</p> |
| 6 | НП(С)БО в державному секторі 126 "Оренда"[6]  | <p>Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців в державному секторі.</p> <p>Орендні платежі за договором про операційну оренду визнаються витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.</p>   |

|   |   |  |
|---|---|--|
| 7 | Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [7] | Визначає порядок включення до акту інвентаризації визначеної за результатами інвентаризації суми витрат майбутніх періодів, забезпечення (за його видами) і резерву сумнівних боргів разом із відповідними розрахунками, а також відповідні суми за даними бухгалтерського обліку. |
|---|---|--|

*Джерело: узагальнено автором на основі [1,2,3,4,5,6,7].*

Аналізуючи зміст наданої таблиці, треба відмітити той факт, що в ній не знайшов відображення такий важливий нормативний документ, як Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету[8]. Зазначений нормативний акт не містить кореспонденцію субрахунків із застосуванням субрахунків рахунка 29 «Витрати майбутніх періодів». Однак, розпорядникам бюджетних коштів треба взяти до уваги текст, наведений після таблиць з кореспонденцією рахунків зазначеного документу, щодо застосування кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій про виконання державного бюджету, що не передбачена Типовою кореспонденцією, і визначеною у розпорядчому документі про облікову політику. Це означає, що наказ про облікову політику бюджетної установи має бути сформований з урахуванням даної норми і специфіки діяльності бюджетної установи. А саме, і в Робочій план рахунків установи і в Робочу схему кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету такої установи, мають бути включені субрахунки рахунку 29 «Витрати майбутніх періодів» і кореспонденція субрахунків за такими операціями.

Подальший аналіз нормативної бази показав, що дуже стисле і загальне трактування порядку проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів має Положення 879 [7], щодо інвентаризації зазначених витрат.

Вважаю за доцільне доповнити і більш детально трактувати порядок проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів, а саме: «При інвентаризації витрат майбутніх періодів перевіряються: їх склад, встановлений відповідно до

облікової політики установи; правильність і обґрунтованість розрахунків розподілу витрат на періоди; документи, які підтверджують дійсність таких витрат». Це дасть можливість забезпечити якість показників фінансової звітності установ державного сектору, насамперед достовірність визначення фінансового результату діяльності розпорядника бюджетних коштів.

З погляду на безпосередній вплив будь-яких витрат бюджетної установи на фінансовий результат діяльності, необхідно правильно побудувати аналітичний облік витрат майбутніх періодів та чітко визначити їх склад. Для правильної організації аналітичного обліку витрат майбутніх періодів, необхідно зауважити, що бюджетною установою Наказом про облікову політику має бути затверджено вичерпний перелік витрат майбутніх періодів, з урахуванням специфіки діяльності установи, що забезпечить дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів, затвердженого Бюджетним кодексом України.

Склад витрат майбутніх періодів для організації аналітичного обліку може бути наступним: передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань; авансовані платежі за оренду; оплата страхового полісу; підготовчі до виробництва роботи в сільському господарстві; послуги користування програмним забезпеченням (поновлення програмного забезпечення); освоєння нових виробництв, тощо.

Витрати майбутніх періодів перед складанням фінансової звітності підлягають обов'язковій інвентаризації.

Узагальнюється інформація про майбутні витрати у Балансі Ф. № 1-дс в рядку 1200 «Витрати майбутніх періодів».

Отже, тільки відповідальний підхід до формування облікової політики бюджетної установи по організації і веденню обліку витрат майбутніх періодів розпорядниками бюджетних коштів забезпечить:

- використання бюджетних коштів за цільовим призначенням
- якість показників фінансової звітності.

### Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. НП(С)БО бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» затверджений Наказом МФУ від 28.12.2009 року №1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
4. НП(С)БО в державному секторі 126 «Оренда» від 24.12.2010 року №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11#Text>
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений Наказом МФУ від 31.12.2013 року № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
6. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджено Наказом МФУ від 29.12.2015 року №1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>
7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене Наказом МФУ від 02.09.2014 року № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
8. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету затверджено Наказом МФУ від 29.12.2015 року № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>



**Садовська Ірина**  
доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування  
*Волинський національний університет імені Лесі Українки*

## **РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Важливою функцією управління суб'єктів державного сектору є контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Проте, зростає потреба у посиленні інших функцій, зокрема, пошуку джерел додаткового фінансування для забезпечення повноцінного виконання бюджетною установою покладеного на неї призначення. Як правило, додаткові надходження ймовірні за рахунок: надання платних послуг в межах дозволених законодавством, благодійних надходжень та матеріальної технічної допомоги у вигляді грантових коштів.

Система бухгалтерського фінансового обліку суб'єктів державного сектору побудована за методологією чіткого дотримання правил національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [1], та інших нормативних актів, які містять інструктивні вказівки до обов'язкового виконання. Щодо бюджетних надходжень, така методологія бухгалтерського фінансового обліку є достатньою. Отже, на перший погляд, для суб'єктів державного сектору цілком логічним і пріоритетним є ведення бухгалтерського фінансового обліку, який базується на положеннях облікової політики і стосується облікового відображення і контролю цільового використання бюджетного фінансування видатків відповідно до кошторису.

Додаткові надходження від платних послуг і грантові кошти потребують дещо іншого підходу в обліковій політиці і методології обліку. Тому, з розширенням сфери діяльності суб'єктів державного сектору щодо пошуку і залучення додаткових джерел надходжень, з'являється потреба в організації

управлінського обліку, який забезпечить повноцінною інформацією керівний апарат в процесі прийняття управлінських рішень.

Дослідженню актуальних питань управлінського обліку суб'єктів державного сектору були присвячені праці науковців : Джоги Р. Т., Свірко С. В., Ткаченко І. Т., та інших. Проте, з плином часу і в зв'язку з сучасними подіями, методологія вітчизняного бухгалтерського обліку у бюджетній сфері, особливо управлінського, не забезпечує систему управління суб'єктів державного сектору повноцінною інформацією для прийняття рішень і розуміння напрямів їх стратегічного розвитку, що зумовлює актуальність теми публікації та вказує на потребу подальших наукових і практичних досліджень в окреслених питаннях.

При розробці інноваційної методології управлінського обліку суб'єктів державного сектору необхідно враховувати вплив певних особливостей:

- функціонування на правах державної чи комунальної форми власності, що обмежує оперативність прийняття рішень і гнучкість системи управління;
- статус неприбутковості, що призводить до обов'язку провадження діяльності без отримання прибутку;
- надання нематеріальних послуг, які важко піддаються вимірюванню для визначення ефективності діяльності, ймовірність випадків отримання негативного результату, який може розглядатися як результат;
- видатки, які здійснюються в процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності;
- поширення тенденції до відставання продуктивності праці в сфері суб'єктів державного сектору та інші.

Таким чином, наведені особливості є переконливим фактором щодо потреби удосконалення методології управлінського обліку і управлінської звітності задля посилення інформаційного забезпечення управління бюджетними установами.

Враховуючи фактор, що управлінський облік знаходиться на початковій стадії впровадження суб'єктами державного сектору, доцільним є використання методології і практичного досвіду ведення управлінського обліку підприємницькими структурами, який на сьогодні показав свою життєздатність і ефективність.

На сьогодні можна виокремити дві великі проблеми: відсутність методології управлінського обліку, яка б повністю враховувала особливості функціонування суб'єктів державного сектору, та відсутність кваліфікованого персоналу з досвідом в сфері управлінського обліку для державного сектору, які актуалізують окреслені питання в аспекті науки і практики.

З позиції практики є потреба у створенні окремого відділу управлінського обліку, або введення в штат бухгалтерії (фінансового відділу) спеціаліста з управлінського обліку. З позиції науки є потреба у пошуку і обґрунтуванню найбільш оптимальної, інноваційної методології, яка б поєднувала рекомендовані методики, процедури, інструменти та інше з метою підготовки інформації щодо можливості і рівня ефективності додаткових залучень коштів від платних послуг та міжнародної технічної допомоги у вигляді грантів.

Крім вище описаного, управлінський облік суб'єктів державного сектору доцільно розвивати в напрямку удосконалення методики обліку за центрами відповідальності, таким чином акцентуючи увагу на людському факторі, який саме в такого виду установах має вирішальний вплив і значення. Наприклад, ми спостерігаємо додаткові надходження грантових коштів саме в таких державних установах, де сформована професійна команда з управління проєктами. Грант менеджмент сьогодні не є новою течією, проте, його ефективність прямо залежить від обізнаності членів команди з особливостями бюджетування, swot-аналізу, формування управлінських не фінансових звітів, вибору оптимальних систем оподаткування для проведення операцій в рамках проєктів. Отже, підвищення професійної компетентності бухгалтерів суб'єктів державного сектору є

актуальною проблемою, яка потребує оперативного вирішення, зокрема, з урахуванням потреби у спеціалістах управлінського обліку.

#### **Список використаних джерел:**

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL : <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

**Свірко Світлана**

доктор економічних наук, доктор наук з державного управління,  
професор, завідувач кафедри національної безпеки,  
публічного управління та адміністрування  
*Державний університет "Житомирська політехніка"*

## **ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ**

Сучасний рівень розвитку бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України характеризується подовженим етапом його модернізації, що триває вже понад 15 років. Коротко зміст цього етапу слід охарактеризувати як модернізація вітчизняної підсистеми бюджетного обліку згідно найкращих світових облікових підходів в секторі публічного управління. Першою умовою такого наближення виступило приведення методології та методики вітчизняного бюджетного обліку до аналогічних площинних позицій бухгалтерського обліку в публічному секторі розвинутих країн, що формалізовані у вигляді Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS). Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (далі - МСБОДС) являють собою пакет регуляторних актів з бухгалтерського обліку в публічному секторі (48 позицій станом на 2023 рік), що були сформовані Міжнародною радою зі стандартів бухгалтерського обліку в публічному секторі (IPSASB), незалежним органом Міжнародної федерації

бухгалтерів (IFAC) [1]. На користь дієвості МСБОДС беззаперечно свідчить пряме застосування останніх такими потужними авторитетними організаціями як: Секретаріатом Співдружності націй; Радою Європи; ЄС; Європейською космічною агенцією; Європейською організацією з експлуатації метеорологічних супутників; ІНТЕРПОЛОМ; НАТО; ІТЕР; ОЕСР; ЮНЕСКО; ЮНІСЕФ тощо. На сьогодні всі країни світу поступово здійснюють імплементацію облікових підходів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, а такі країни як США, Великобританія, Австралія, Канада, Колумбія, Франція, Нова Зеландія повністю перейшли на застосування МСБОДС в публічному секторі.

Слід зазначити, що основними проблемами імплементації МСБОДС в Україні стала 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 системно. 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.

Формально первинний процес модернізації вітчизняного бухгалтерського обліку, що здійснювався згідно Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 р.р. завершено, оскільки прийнято пакет основних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (20 позицій), затверджено план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, а також

типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету та типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету, порядок складання та подання нових форм фінансової звітності для державного сектору [2].

Зазнала змін і організаційна складова бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, що проявилось в упорядкуванні роботи бухгалтерських служб розпорядників бюджетних коштів.

Правонаступним документом - Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року – передбачено [3]: удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності; удосконалення системи бухгалтерського обліку; підвищення прозорості та якості фінансової звітності; удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб; створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами державного сектору. Фактично, ці завдання проявляють не вирішенні попередньою Стратегією модернізації проблеми та ті, що виникли вже після реалізації попередніх завдань. Втім, проблемні позиції вітчизняного бюджетного обліку не зникли з переходом на нові облікові методологічні підходи та оновлення організаційних положень. На думку автора, першоджерелом цих проблем виступає з одного боку вузьке розуміння бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, а з іншого – поверхнево однобічно превалююче. Йдеться про «облік для обліку» та про «центральну економічну науку». Слід пам'ятати, що концепція реформування бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління є послідовним логічним похідним ланцюгом в вертикалі «державне управління – управління державними фінансами – бухгалтерський облік в секторі загального державного управління».

Світові підходи до системи управління публічними 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 не можливо.

Сучасні запити системи управління вітчизняними державним фінансами всебічно викладено в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 р.р., що затверджена розпорядженням КМУ від 29.12.2021р. № 1805-р. [4]. При цьому основними проблемами визначено: «відсутність цілісної системи стратегічного планування, слабкий зв'язок між стратегічним плануванням, бюджетним плануванням і плануванням державних інвестицій; відсутність повноцінного впровадження середньострокового бюджетного планування; неналежна якість бюджетного планування з боку головних розпорядників бюджетних коштів, що призводить до частих перерозподілів цих коштів та їх неефективного використання; недосконале управління ліквідністю єдиного казначейського рахунка та валютних рахунків державного бюджету в процесі виконання державного бюджету; відсутність чіткого розподілу повноважень між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування; недостатня прозорість та підзвітність щодо використання коштів місцевих бюджетів; формальний підхід розробників нормативно-правових актів до здійснення фінансово-економічних розрахунків впливу виконання актів на надходження та втрати державного та/або місцевих бюджетів; обмежена кадрова спроможність щодо реалізації реформи на центральному та місцевому рівні; недостатня інституційна і управлінська підзвітність у сфері управління державними фінансами.»

Основними стратегічними цілями реформування обрано:

- 1) дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі;
- 2) підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики;
- 3) забезпечення ефективного виконання державного та місцевих бюджетів;
- 4) підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами;
- 5) розвиток управління людськими ресурсами у сфері державних фінансів.

Як бачимо, цілі 1 - 4 безпосередньо пов'язані з бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління. На виконання цих цілей і спрямовані закріплені Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на період до 2025 р.р. завдання. Втім, в контексті підпорядкованості бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в межах вищевказаної вертикалі, як своєрідного інструменту в межах реалізації відомих управлінських функцій щодо системи управління державними фінансами (прогнозування та планування, організації, мотивації, контролю), в умовах сучасного світу та потреб публічного сектору завдання з реформування вказаної підскладової національної системи бухгалтерського обліку мають бути доповнені наступними позиціями: забезпечення належної реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління з метою досягнення ефективного та результативного управління державними фінансами; формування в просторі бухгалтерського обліку в секторі загальнодержавного управління єдиного наскрізного для всіх суб'єктів програмного забезпечення на засадах повноцінної автоматизовано-інформаційної підсистеми системи управління державними фінансами; здійснення профільної підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління на рівня «бакалаврів» та «магістрів» послідовно; впровадження управлінського обліку в



обліковий процес усіх без виключення суб'єктів сектору загального державного управління. Саме виконання цих завдань наблизить державне фінансове управління в нашій країні до найкращих світових аналогів, що сприятиме прискоренню інтеграції України до ЄС, як нашої найбільш важливої стратегічної перспективи.

### **Список використаних джерел:**

1. IPSASB. URL: <https://www.ipsasb.org>
2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки. Постанова КМУ від 16 січня 2007 р. № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п#Text>
3. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 р. №437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-р#Text>
4. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022—2025 роки та плану заходів з її реалізації. Розпорядження КМУ №1805-р, від 29 грудня 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-р#Text>

**Скорик Марина**  
кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри економічної політики  
*Державний податковий університет*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАДАХ**

Процес децентралізації в Україні розпочався у 2014 році і значна частина повноважень починає переходити територіальним громадам. Разом з повноваженнями територіальні громади отримали і значну кількість зобов'язань.

Саме сільські, селищні, міські ради є органами місцевого самоврядування, що представляють відповідні територіальні громади та здійснюють від їх імені та в їх інтересах функції і повноваження місцевого самоврядування, визначені Конституцією України та іншими законами. Органи місцевого самоврядування та утворені ними виконавчі органи, установи, організації організовують ведення бухгалтерського обліку як обов'язкового виду обліку, який ведеться бюджетною установою [1].

В територіальних громадах мають бути чітко налагоджені облікові процеси що стосуються перерозподілу коштів, отримання бюджетних трансфертів, нарахування й виплати заробітної плати, розрахунків із контрагентами, наявності й руху необоротних матеріальних активів тощо. Ефективне управління цими процесами вимагає використання сучасних підходів до організації облікових робіт в територіальних громадах.

В статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], зазначено, що всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання

фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

Тобто відділ бухгалтерського обліку є обов'язковим виконавчим органом, що підпорядковується Голові територіальної громади (посадовій особі).

Облік в територіальних громадах має здійснюватися максимально прозоро й безпомилково.

Основні організаційно-методичні засади ведення обліку в територіальній громаді прописуються у Положенні про облікову політику. Важливими додатками до Положення про облікову політику територіальної громади є Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, Графік документообігу (з наведенням термінів, етапів руху (створення, перевірка, обробка) документів, відповідальних осіб та граничних термінів виконання) та спеціальні форми первинних документів для внутрішнього використання.

Нормами ч. 3 ст. 56 Бюджетного кодексу України [3] та ч. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2] визначено, що Кабінет Міністрів України регламентує не лише завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, але й повноваження її керівника головного бухгалтера. Тому при затвердженні в установі повноважень бухгалтерської служби, слід врахувати норми, визначені урядовим документом.

Бухгалтерська служба має обрати зручний собі програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку, так як кількість видів операцій бухгалтерського обліку значно зростає, а структура обліку видозміниться. Варто пам'ятати, що достовірність бухгалтерського обліку та звітності забезпечується первинними документами.

Враховуючи вищезазначене вважаємо, що організація бухгалтерського обліку в територіальних громадах має враховувати цілий ряд нормативних актів. Керівник має бути пильними при розробці початкового балансу суб'єкта державного сектору, при виборі програмних продуктів для автоматизації обліку, а

також при організації розподілу коштів між уповноваженими особами у територіальних громадах.

### **Список використаних джерел:**

1. Дрозд І., Ларікова Т. Бухгалтерський облік та звітність у територіальних громадах. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/855/posibnyk.pdf>
2. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

**Слободяник Юлія**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри аудиту

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ І ПОДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА РІВНІ ДЕРЖАВИ**

Консолідована фінансова інформація дозволяє розглядати групу суб'єктів як єдину організацію. Завдання консолідації – отримати повний фінансовий огляд економічної групи, що передбачає надання інформації про її сукупні активи і зобов'язання, а також про сукупні доходи, витрати, грошові та фінансові потоки. При цьому принципи консолідації стосуються як комерційних компаній, так і організацій державного сектору, фінансова звітність яких може бути узагальнена на рівні уряду. Наявність консолідованої інформації на рівні держави дозволяє її користувачам отримати розуміння фінансової сторони діяльності уряду, що покликано підвищувати його прозорість і підзвітність суспільству.

Формує та підтримує довіру громадян та інших заінтересованих сторін до дій уряду лише достовірна та повна інформація щодо надходження та використання бюджетних коштів, що потребує проведення аудиту. Аудиторський звіт, поданий

разом із консолідованою фінансовою звітністю, значно підвищує цінність такої звітності для користувачів, а тому є звичайною практикою у багатьох зарубіжних країнах, зокрема і в ЄС.

Процедура консолідації є доволі універсальною, застосовується як для приватного, так і для державного секторів економіки, і складається з таких кроків:

1. Упорядковане додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів до аналогічних показників контролюючого суб'єкта.
2. Виключення операцій в межах економічної групи, їх сальдо та отриманих у результаті нереалізованих доходів і втрат.
3. Виключення частки меншості в контрольованих суб'єктах.

Слід підкреслити, що саме виключення показників, які не підлягають консолідації (кроки 2 і 3), відрізняє *консолідовану* звітність від *зведеної*. У вітчизняному державному секторі консолідована фінансова звітність розглядається як фінансова звітність контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи, а порядок її складання регулюється вимогами НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність».

Важливість складання консолідованої фінансової звітності на рівні держави підкреслюється зобов'язаннями України щодо проведення реформ системи управління державними фінансами у сфері прозорості та підзвітності, що поміж іншим є обов'язковою умовою вступу України до ЄС.

Разом з тим дослідження поточної ситуації щодо підготовки і подання консолідованої фінансової звітності на рівні держави виявило низку проблемних питань, які, з огляду на вищезазначене, потребують нагального вирішення.

*По-перше*, вітчизняне законодавство передбачає складання різних звітів, які узагальнюють фінансову інформацію на рівні держави. Так, відповідно до вимог статті 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідовану фінансову звітність мають складати міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти

державного сектору економіки, а також органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки. Державна казначейська служба України складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів [1].

Крім того, існує й інший звіт на рівні держави, який по суті є консолідованим і подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним, який має назву річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (стаття 61 Бюджетного кодексу України). Цей звіт містить фінансову звітність у складі балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, бюджетну звітність (наприклад, звіт про виконання Державного бюджету України, звіт про бюджетну заборгованість, про використання коштів з резервного фонду державного бюджету тощо), а також визначену інформацію (наприклад, про надані державні гарантії, про виконання захищених видатків Державного бюджету України тощо) [2].

*По-друге*, згадані вище звіти складаються за різними формами. Так, всі міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, складають консолідовану фінансову звітність за вимогами НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», але з використанням форм фінансової звітності, визначених у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (форми № 1-дс, 2-дс, 3-дс, 4-дс). За цими ж формами готується і фінансова звітність у складі річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій щодо формування Державною казначейською службою України загальної консолідованої фінансової звітності, загальна консолідована фінансова звітність складається за формами, затвердженими НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [3].

Зазначені форми звітності містять не лише консолідовану інформацію у розрізі об'єктів обліку, а й розкривають дані у розрізі розпорядників бюджетних коштів, у тому числі на рівні державного та місцевих бюджетів (форми № 1-кдс, 2-кдс, 3-кдс, 4-кдс).

*По-третє*, міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, крім згаданих вище основних форм фінансової звітності, складають затверджену окремим наказом Міністерства фінансів України форму № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності». Водночас, хоча НП(С)БОДС 102 і містить розділ, присвячений розкриттю інформації про складання консолідованої фінансової звітності у примітках, така форма затверджена не була. Отже, на сьогодні загальна консолідована фінансова звітність, що складається Державною казначейською службою України, не містить приміток. Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, який хоч і складається за формами, затвердженими НП(С)БОДС 101, також не містить приміток, оскільки вони не передбачені статтею 61 Бюджетного кодексу України.

Таким чином, можемо констатувати той факт, що консолідована фінансова звітність на рівні держави наразі не розкриває повну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності уряду, всупереч вимогам стандартів і прикладам кращих практик.

Парадоксально, але проблема посилюється ще й тим, що всі звіти в державному секторі до Державної казначейської служби України подаються через Систему подання електронної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів і державними цільовими фондами (АС «Є-Звітність»). При поданні відповідних форм звітності, внаслідок відсутності можливості додаткового розкриття облікових політик контрольованими суб'єктами, стає неможливим відслідкувати ті показники, які підлягають виключенню при консолідації. Алгоритм програмного забезпечення не передбачає можливість

аналізу окремих показників і внесення змін у вже подані звіти. В результаті процес *консолідації* фінансової звітності на рівні держави перетворюється на процес її *зведення*, що не може задовольнити інтереси користувачів такої звітності.

Крім того, відсутність законодавчої вимоги та відповідної практики проведення фінансового аудиту консолідованої фінансової звітності на рівні держави Рахунковою палатою призводить до того, що зазначена консолідована звітність залишається непідтвердженою, що може викликати об'єктивні сумніви в її достовірності та повноті.

Підводячи підсумок, зауважимо, що потребує негайного уточнення порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності на рівні держави у складі балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до консолідованої фінансової звітності. Також потребує законодавчого закріплення вимога обов'язкового проведення Рахунковою палатою аудиту річного консолідованого звіту на рівні держави з чітким визначенням порядку складання і подання такого звіту.

Практична реалізація зазначених пропозицій дозволить запровадити процес підготовки консолідованої фінансової звітності на рівні держави за вимогами стандартів. Оприлюднення такої звітності разом із аудиторським звітом, підготовленим за результатами проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, суттєво підвищуватиме прозорість системи державного управління, що особливо важливо в умовах отримання Україною значної фінансової підтримки зарубіжних країн та наднаціональних інституцій, які мають отримати впевненість у використанні наданих країні коштів за призначенням.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996->



14?find=1&text=%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%BB%D1%96%D0%B4%D0%BE%D0%B2#Text. (дата звернення 04.10.2023).

2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>. (дата звернення 04.10.2023).

3. Методичні рекомендації щодо формування Державною казначейською службою України загальної консолідованої фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 15.05.2019 № 204. URL: <https://www.treasury.gov.ua/npa/pro-zatverdzhennya-metodichnih-rekomendacij-shchodo-formuvannya-derzhavnoyu-kaznachejskoju-sluzhboyu-ukrayini-zagalnoyi-konsolidovanoyi-finansovoyi-zvitnosti>. (дата звернення 04.10.2023).

**Смірнова Ірина**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування  
*Центральноукраїнський національний технічний університет*

## **ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Умови адаптації української економіки до особливостей функціонування європейської економічної спільноти зумовила модернізацію системи бюджетного обліку, яка станом на сьогодні все ще не вирішила однієї із нагальних проблем бюджетного обліку - формування дієвої системи управлінського обліку в державному секторі.

На необхідність запровадження управлінського обліку для суб'єктів державного сектору впливає, на нашу думку, ще й те, що для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів державного сектору у сучасних умовах важливе значення має орієнтація системи обліку на задоволення внутрішніх потреб управління, що зумовлює необхідність посилення інформаційної функції

обліку. Тому створення в бюджетних установах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю.

Як відомо, бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої особливості, які зумовлені специфікою їх діяльності. Традиційно до функцій бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління відноситься управлінська, сутність якої полягає у забезпеченні 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 [2].

Це може свідчити про те, що не дивлячись на відсутність формалізації виділення управлінського обліку в окрему підсистему обліку суб'єктів державного сектору, його функції були притаманні цій системі.

Система управлінського обліку наповнює інформаційний простір діяльності суб'єктів господарювання ретроспективними та перспективними даними та є фундаментом і відповідним інструментом для цілей управління.

Незмінними залишаються позиції науковців і практиків стосовно головної мети і завдань управлінського обліку – надання релевантної обліково-аналітичної інформації для прийняття економічно обґрунтованих, тактично та стратегічно виважених управлінських рішень. З погляду на існування різних рівнів управління державними фінансовими ресурсами та для цілей реалізації основних завдань управлінського обліку останній можна визначити в такий спосіб:

Управлінський облік для головного розпорядника бюджетних коштів – це інструмент, що забезпечує отримання необхідної кількості якісної інформації про об'єкти управління з метою прийняття економічно обґрунтованих оперативних та стратегічних управлінських рішень, спрямованих на реалізацію місії, завдань і результатів бюджетної програми і задоволення галузевих соціально-економічних потреб суспільства і держави.

Управлінський облік для розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня – це система збирання, оброблення та підготовки інформації, яка включає елементи планування, контролю та аналізу діяльності, необхідної для прийняття управлінських рішень і ефективного управління як суб'єктом в цілому, так і окремими його структурними підрозділами, видами діяльності, програмами, проектами, ресурсами (фінансовими, трудовими, матеріальними), доходами та витратами.

Отже, на кожному з рівнів менеджменту управлінський облік забезпечує керівництво суб'єктів державного сектору оперативною інформацією для планування, управління майном, коштами та іншими ресурсами, оцінки і контролю цільового і раціонального використання бюджетних коштів. Однак для головних розпорядників управлінський облік спрямований на виконання функцій загальнодержавного значення, а для розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня – на виконання статутної місії та забезпечення конкурентного становища на ринку державних послуг [3].

Оцінка практичних потреб управління дозволяє стверджувати, що предметом управлінського обліку є поточна діяльність бюджетних установ, пов'язана з використанням та управлінням ресурсами установи, об'єктами управлінського обліку виступають доходи й видатки, а також їх структура.

Слід зазначити, що для суб'єктів державного сектору впровадження системи управлінського обліку вимагає вирішення щонайменше двох ключових проблем:

- 1) обґрунтування доцільності й розроблення механізму формування відповідної організаційної структури;
- 2) розроблення методології, організації, алгоритмів і порядку ведення.

Вирішення першої проблеми вимагає визначення предмета й об'єктів управлінського обліку та використання в якості методу дослідження економіко-математичних методів і формування відповідних оптимізаційних моделей. Окрім того, важливо врахувати інноваційні підходи до вирішення організаційних питань.

Стосовно другої проблеми доцільним буде здійснення критичної оцінки існуючих підходів до організації управлінського обліку та розроблення загальнометодологічних засад його ведення [5].

Організаційні положення управлінського обліку в державному секторі полягають у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ задля обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень [6].

Виділяють дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку на нинішньому етапі функціонування бюджетних установ:

- у великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, тож без надійного інформаційного забезпечення ця система стає некерованою;
- бюджет таких установ вимірюється десятками мільйонів гривень, зокрема доходи і видатки за спеціальним фондом досягають двох третин.

Виникає необхідність отримання інформації не лише в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (факультетами, відділеннями, науковими відділами, гуртожитками, лабораторіями тощо) [4].

Вирішити ці проблеми можна різними способами:

- шляхом створення двох бухгалтерій (бюджетної та госпрозрахункової);
- введенням двох планів рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий для обліку підприємницької діяльності);
- складанням окремих облікових реєстрів тощо [1].

Впровадження ефективної підсистеми управлінського обліку в бюджетній установі створює можливість забезпечити оперативною інформацією всі рівні

керівництва, що дозволяє виявити можливості і проблеми на більш ранніх етапах. У сучасних умовах очевидно, що досягнення максимальної ефективності діяльності установи неможливо без ведення внутрішнього управлінського обліку. У число навичок керівників бюджетної установи всіх рівнів має входити використання управлінських звітів як механізму управління діяльністю установи, спрямованого на скорочення витрат за підвищення якості послуг, що надаються [4].

Основними ризиками, що можуть перешкодити ефективному функціонуванню системи управлінського обліку у державному секторі, на думку Черкашиної Т.В., виступають:

- недостатній рівень фахової підготовки працівників структурних підрозділів, до компетенції яких віднесені питання стратегічного планування;
- неналежна взаємодія між структурними підрозділами з розроблення та координації виконання стратегічних планів і бухгалтерськими службами [7].

Отже, розробка та запровадження дієвої системи управлінського обліку в бюджетних установах сприятиме розвитку обліку в державному секторі, а також забезпечить ефективне використання коштів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Биба В.В., Матюшина Ю.І., Карпець Ю.І. Організація управлінського обліку в бюджетних установах як фактор посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Ефективна економіка. 2014. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2992> (дата звернення: 30.07.2019).
2. Кондратюк О.М., Карченкова О.Л. Бухгалтерський облік у секторі загального державного управління. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/197265439.pdf>. (дата звернення: 31.10.2023).
3. Коритник Л.П. Концептуальні засади управлінського обліку суб'єктів державного сектору. Scientific bulletin of the National academy of statistics, accounting and audit. 2019, № 4. С. 30- 85.

4. Кравченко О.В., Пастернак Я.П. Особливості організації управлінського обліку в бюджетних установах. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. Том 30 (69). №4, 2019. С. 139-144.

5. Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах. Соціально-економічні проблеми і держава. 2012. Вип. 2 (7). С. 170–179. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf>. (дата звернення: 30.07.2019).

6. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. Вчені записки. Науковий збірник. К. : КНЕУ, 2012. Вип. 14. ч. 2. С. 167—173.

7. Черкашина Т.В. Нові підходи щодо ефективного функціонування системи управлінського обліку у державному секторі. URL: <http://surl.li/luqjm> (дата звернення: 30.10.2023).

**Сторожук Тетяна**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та консалтингу,  
*Державний податковий університет*

## **ДО ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Вже тривалий час точаться дискусії щодо доцільності та необхідності формування облікової політики в установах державного сектору. Більшість авторів, в виду жорсткої регламентації зі сторони держави щодо організації та порядку ведення бухгалтерського обліку таких суб'єктів діяльності, не вбачають такої доцільності. Але тенденції міжнародної практики, досвід передових країн світу та зміни в нашій країні свідчать про актуальність даної проблеми. Підтримуємо думку щодо доречності та необхідності формування облікової політики бюджетних організацій і установ.

Формування ефективної облікової політики має велике значення, оскільки передбачає найбільш досконале формування інформаційних потоків для забезпечення потреб управління та зовнішніх користувачів в інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Крім того, система бухгалтерського обліку бюджетної організації як загалом, так і на рівні облікових підсистем потребують організації. Особливості обліку та оцінки різних об'єктів обліку потребують індивідуальних підходів у визначенні методики їх обліку. Тим більше, що різноманітність діяльності різних організацій і установ та сфер їх діяльності мають особливості. Міжнародна інтеграція та рух України до Європейського союзу спонукають до необхідності внутрішньої індивідуалізації облікових процесів суб'єктів діяльності.

Особливості діяльності установ державного сектору, збір та технології обробки облікових даних, підбір реєстрів обліку і первинних документів, їх документообіг, внутрішня організаційна структура суб'єктів, взаємовідносини між структурними підрозділами, система контролю, обсяги діяльності тощо – все це навіть при самій жорсткій регламентації зі сторони держави передбачає індивідуальність кожного суб'єкта.

Облікова політика бюджетних установ визначається відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [1]. У документі про облікову політику визначаються принципи, методи, прийоми і процедури, які використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності загального призначення щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно. Облікова політика установи має спрямовуватися на побудову чіткого механізму реалізації процесу організації обліку суб'єктом господарювання в цілому та організації і методики обліку всіх об'єктів та ділянок облікового процесу.

Особливості діяльності організацій і установ державного сектору та середовища їх функціонування накладають значний відпечаток на формування облікової політики таких суб'єктів. До таких особливостей варто віднести:

- значна маса різного рівня законодавчо-нормативних документів, які суворо регламентують і регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності суб'єктів державного сектору;

- необхідність погодження сформованої облікової політики, а також зміни до неї з головним розпорядником бюджетних коштів;

- особливості господарської діяльності (майже відсутнє виробництво, а основною діяльністю є надання безоплатних послуг соціального характеру);

- особливість складу та структури доходів, левову долю яких займають доходи у вигляді бюджетних асигнувань;

- особливості складу та структури витрат, де значну питому вагу займають видатки на утримання установ та організацій;

- здійснення господарської діяльності відповідно до затвердженого кошторису як основного фінансового документу установи тощо.

Суб'єкти державного сектору визначають облікову політику та зміни до неї самостійно, виходячи з діючих НП(С)БО в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: вимог Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік, постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, наказів Державного казначейства України, спільних наказів Державного казначейства України та Міністерства економіки України, спільних наказів Державного казначейства України та Державного комітету статистики України, інструкцій, методичних рекомендацій та листів Міністерства фінансів України тощо.



Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [1] бюджетні установи нижчого рівня зобов'язані передавати розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня. І лише головні розпорядники бюджетних коштів можуть самостійно затверджувати свою облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Крім того, особливості господарської діяльності організацій та установ державного сектору є визначальними факторами впливу на варіант вибору підходу до визначення елементів облікової політики суб'єктів державного сектору. Основними факторами впливу на варіант вибору елементів облікової політики та визначення сфери їх дії є:

- галузева приналежність установ державного сектору, яка визначає специфіку їх діяльності, особливості облікового процесу (державне управління, культура, охорона здоров'я, освіта, наука, тощо);

- рівень бюджетної установи як розпорядника коштів, що закріплений за ним (головний розпорядник коштів, розпорядник коштів 1-го рівня, розпорядник коштів 2-го рівня);

- рівень бюджету, з якого здійснюються асигнування для фінансового забезпечення бюджетної установи (державний чи місцевий бюджет);

- господарська діяльність установи державного сектору та її організаційна структура (наявність виробничих підрозділів, надання платних послуг тощо);

- обсяги діяльності бюджетної установи, ресурсний потенціал та його споживання (використання необоротних активів та нарахування амортизації і зносу, асортимент та обсяги споживання запасів тощо);

- обсяги та види позабюджетної діяльності, які формують доходи спеціального фонду (перелік платних послуг, виробництво та реалізація готової продукції);

- кількість працівників установи, їх залучення до господарської діяльності та організація оплати їх праці;

- рівень фінансового та матеріального забезпечення суб'єктів державного сектору (технічне забезпечення, автоматизація процесів);

- інформаційні потреби як зовнішнього (з боку вишого розпорядника бюджетних коштів), так і внутрішнього апарату управління бюджетної установи, а також відповідних органів виконавчої влади в межах їх повноважень на отриманням відповідної інформації [2,с.55];

- форма обліку та ступінь автоматизації облікового процесу тощо.

Всі ці фактори будуть визначати систему облікового процесу суб'єктів; форми внутрішньогосподарського/управлінського обліку; правила документообігу; робочий план рахунків та перелік рахунків другого та третього порядку; перелік та кількість первинних документів; систему реєстрів аналітичного та синтетичного обліку; звітність суб'єктів; систему внутрішньогосподарського контролю тощо. В свою чергу, відповідно, це буде визначати об'єкти та елементи облікової політики організацій та установ.

Галузева приналежність установ державного сектору та специфіка їх діяльності проявляється особливостями організації і методики облікового процесу. Тому вважаємо доречним формування галузевих методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ відповідних сфер та галузей на кшталт Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України [3], Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях), що затверджений Мінагрополітики України [4]. Це дозволить найбільш повно врахувати галузеві особливості формування облікової політики установ та організацій сфери їх підпорядкування, зокрема не лише організаційну складову, а й методичні та прикладні аспекти.

Особливості формування облікової політики у бюджетних установах спричинили формальний підхід до складання документу про облікову політику на практиці [5,с.65]. Це в свою чергу позбавляє установи можливості формування сучасного інформаційного забезпечення з метою прийняття ефективних рішень та найбільш достовірного відображення фактів її діяльності.

### **Список використаних джерел**

1.Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України 23.01.2015 №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550> (дата звернення 21.09.2023).

2. Свірко С.В., Дикий А.П., Самчик М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України: розробка робочого плану рахунків. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1 (79). С.53-65.

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України. Наказ Міністерства соціальної політики України 18.03.2015 №299. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0299739-15#Text> (дата звернення 26.09.2023).

4. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях). Наказ Мінагрополітики України 28.01.2009 №56. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0056555-09#Text> (дата звернення 28.09.2023).

5. Коваль Л. В., Левчук М. С. Особливості формування облікової політики в бюджетних установах. *Агросвіт*. 2019. № 10. С. 61 – 67.

**Шерстюк Олександр**  
доктор економічних наук, доцент,  
провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,  
*Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

## **РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОЦІНЮВАННІ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ**

Адміністрування є одним з елементів управління використанням фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Його зміст полягає у формуванні, обґрунтуванні, реалізації та оцінюванні результатів рішень, спрямованих на вирішення таких аспектів діяльності, як визначення ресурсів, необхідних для досягнення оперативних, тактичних та стратегічних цілей, залучення їх з доступних джерел, визначення способу використання та власне використання у фінансово-господарській діяльності.

Відповідні аспекти управління фінансовими ресурсами є властивими для діяльності, зокрема, суб'єктів господарювання, функціонування яких забезпечується, частково або повністю коштами, що перебувають у власності держави. При цьому, незалежно від сфери діяльності та обсягу наданих суб'єкту господарювання фінансових ресурсів, держава через механізми фіскального, кредитного, бюджетного та правового регулювання висловлює власні вимоги стосовно результатів їх використання.

Зазначені очікування держави як власника ресурсів формалізуються, як правило, в якості елементів реалізації відповідної політики, що має власну мету, терміни її досягнення, алгоритми реалізації та інші параметри. Водночас, уповноваженим особам делегується можливість розпорядження ресурсами (зокрема фінансовими). Водночас, одночасно з відповідними повноваженнями такі особи отримують необхідність нести відповідальність за власні дії, що ґрунтуються на певному наборі адміністративних рішень. Зважаючи на це, існує потреба у створенні інформації, зміст, обсяг та інші параметри якої дадуть

можливість визначити, чи відповідають дії уповноважених осіб умовам вирішення делегованих їм завданням.

Одним з джерел такої інформації є система бухгалтерського обліку. Результати її функціонування дають можливість створити певний набір даних, формалізованих у показниках звітності. Як свідчать результати проведених досліджень, в більшості випадків звітність щодо використання ресурсів, що належать державі, має узагальнений характер, подається регулярно наприкінці достатньо тривалих періодів (місяць, квартал, рік тощо).

Натомість, прийняття поточних рішень призводить до доволі швидкої (часом – протягом кількох годин) зміни обставин, внаслідок чого подальші рішення й алгоритми, які визначив власник ресурсів (держава), не зважаючи на їх обов'язковість, можуть стати не лише недоцільними, але й шкідливими. Їх наслідки могли б бути своєчасно попереджені чи усунуті, проте відповідні дії можуть спричинити фінансову (для юридичних осіб), адміністративну чи навіть кримінальну (для посадових осіб) відповідальність.

Саме тому вважаємо за доцільне поширення у практиці управління та використання державних фінансових ресурсів управлінського обліку.

На наше переконання, перевагою його використання є не лише оперативність подання поточної інформації.

Насамперед, дані управлінського обліку нададуть зацікавленим особам (насамперед – державі) інформацію щодо динаміки використання ресурсів протягом певного періоду часу. Оцінювання зазначеної динаміки сприятиме, в разі потреби, оперативному перегляду графіків надання ресурсів з одночасним наданням оцінки діяльності розпорядникам.

Зазначене стане можливим завдяки можливості управлінського обліку формувати інформацію щодо співставлення показників використання ресурсів з економічними показниками отриманих внаслідок цього результатів. Саме завдяки цим можливостям управлінського обліку ефективність адміністрування може бути

оцінена не лише в контексті досягнення чи недосягнення цілей діяльності, але й з урахуванням вимірювання проміжку часу, протягом якого таке досягнення стане можливим. Особливої актуальності це набуває в умовах реалізації програмно-цільового підходу до використання бюджетних коштів.

Управлінський облік сприятиме отриманню зацікавленими особами інформації про використання не лише фінансових, але й інших видів ресурсів (ресурси праці, часу, матеріалів тощо). Зважаючи на це існуватиме можливість оперативного (а не заключного, постфактум) реагування на існування надлишкових ресурсів, використання яких не призводить до додаткових позитивних результатів. З іншого боку, інформація управлінського обліку сприятиме виявленню фактів нестачі ресурсів, внаслідок чого досягнення мети діяльності може стати малоімовірним або неможливим.

Ще однією перевагою використання показників управлінського обліку з метою оцінювання ефективності адміністрування може стати можливість ідентифікації центрів накопичення витрат. Такими центрами можуть бути визначені окремі підрозділи, уповноважені виконувати заходи, пов'язані з використанням фінансових та інших видів ресурсів. Оцінка діяльності центрів накопичення витрат може визначати потребу в оптимізації їх кількості та структури за підсумками періоду, тривалість якого дозволить зменшити або усунути непродуктивні витрати не очікуючи завершення звітнього або планового періоду реалізації програми.

Таким чином, дані управлінського обліку можуть сприяти підвищенню ефективності адміністрування на основі оперативної ідентифікації, своєчасного усунення або нейтралізації впливу негативних чинників на діяльність окремих суб'єктів господарювання та реалізації відповідної політики держави як власника фінансових ресурсів.

**Шматковська Тетяна**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування,  
*Волинський національний університет імені Лесі Українки*

## СУЧАСНІ ІТ У РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СУБ'ЄКТАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Залучення різних груп стейкхолтерів до освітнього процесу – важлива умова його якісної реалізації. У межах укладеного Меморандуму про співпрацю між Волинським національним університетом імені Лесі Українки та компанією «Дебет Плюс» відбулася серія online-зустрічей зі стейкхолдером з групи професіоналів-практиків, який продемонстрував здобувачам освіти основний функціонал та ресурсні можливості програмного продукту «Дебет Плюс», розробником якого є українська компанія. Даний програмний продукт є успішною альтернативною у реалізації процесу автоматизації обліково-аналітичної діяльності для підприємств і організацій, що функціонують в різних сферах господарювання, зокрема для суб'єктів державного сектору України (рис 1-3).

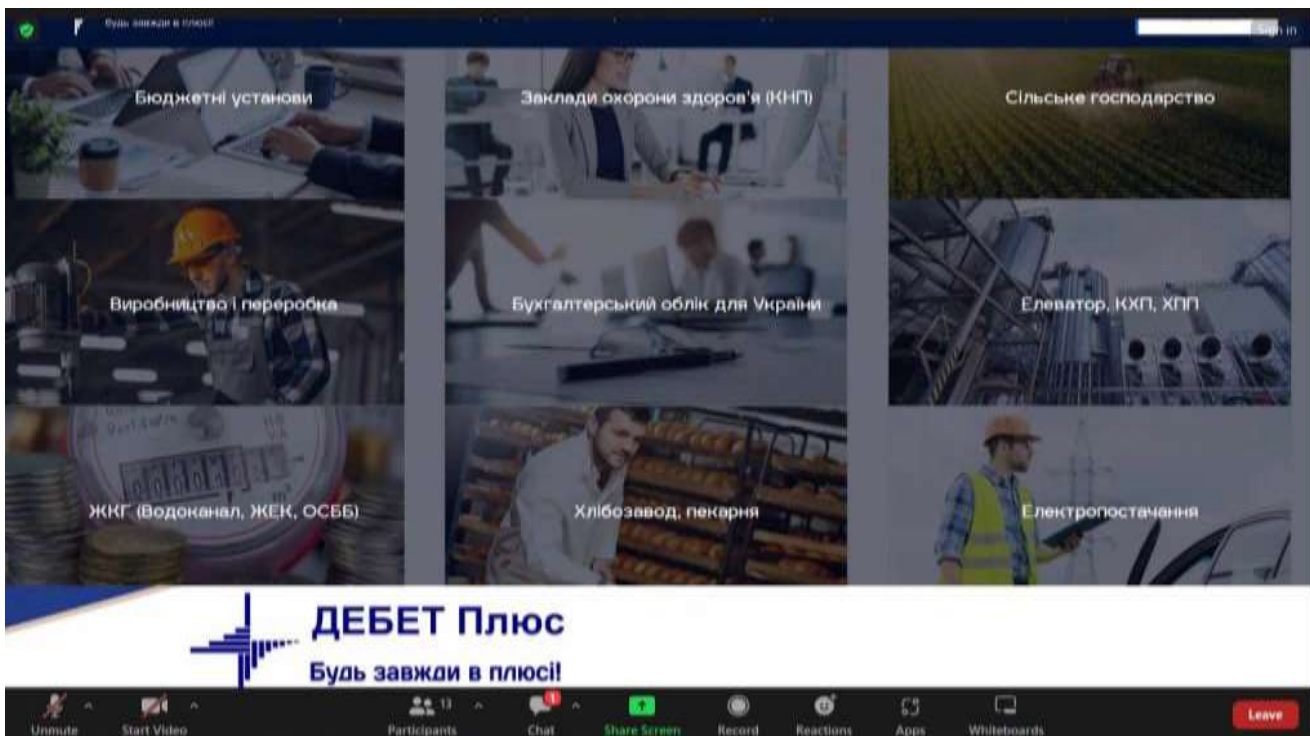


Рис. 1. Узагальнення щодо функціоналу програмного продукту «Дебет Плюс»



Рис. 2. Підсистеми та модулі програмного продукту «Дебет Плюс»

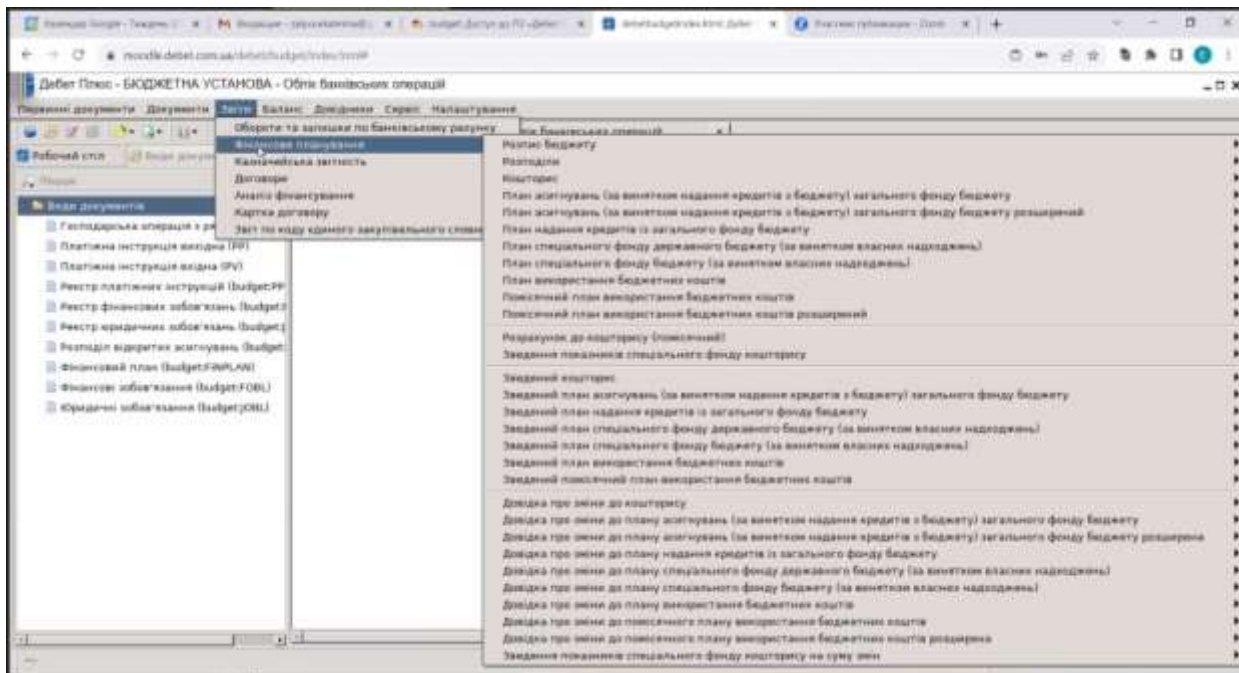


Рис. 3. Робоче вікно програмного комплексу для автоматизації обліку в суб'єктах державного сектору

За результатами дослідження функціоналу програмного комплексу «Дебет Плюс» можна стверджувати про належний його рівень (рис. 1, 2). Зокрема, за



результатами on-line співпраці із директор з маркетингу компанії «Дебет Плюс», встановлено, що даний програмний комплекс вже успішно впроваджено для автоматизації облікової роботи на значній кількості суб'єктів державного сектору України (рис. 4). Він поділився власним досвідом та знаннями і надав цікаву і цінну інформацію, яка безумовно буде корисною для майбутнього професійного розвитку здобувачів освіти щодо використання сучасних програмних продуктів у автоматизації власної професійної діяльності.

Спікери компанії «Дебет Плюс» в межах on-line роботи продемонстрували, як на практиці використовується програмний продукт «Дебет Плюс», зокрема в контексті нарахування заробітної плати, платіжно-розрахункових операцій, операцій із закриття звітного періоду та формування регламентованих форм звітності у суб'єктах державного сектору України (рис. 3).

За результатами залучення стейкхолдера та демонстрації функціоналу програмного продукту «Дебет Плюс», можемо констатувати про ефективність цього багатфункціонального автоматизованого інструменту у процесі оптимізації роботи з документацією та звітною інформацією суб'єктів державного сектору.



Рис. 4. Форми та методи співпраці щодо участі в освітньому процесі з ЗВО

Реалізація можливості співпраці із стейкхолдером та практична демонстрація функціональних потужностей програмного комплексу «Дебет Плюс» дозволила здобувачам освіти краще зрозуміти, як сучасні програмні рішення можуть полегшити рутинні завдання в професійній діяльності та відкрила нові можливості для використання цих знань для власного професійного зростання.

**Шутка Світлана**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту

**Воляник Галина**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту

*Національний лісотехнічний університет України*

## **СУЧАСНІ ТЕНДЕЦІЇ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ**

В умовах сьогодення однією з визначальних є роль державного сектора економіки у забезпеченні стабільності її функціонування. Адже саме державний сектор економіки спроможний забезпечити дотримання основних принципів організації діяльності економічної моделі ринкового типу і створити найбільш сприятливі умови для розвитку суспільного виробництва, забезпечення соціальних стандартів якості життя та фінансово-економічної безпеки суб'єктів господарювання. І ведення бухгалтерського обліку в таких установах займає одну з ключових позицій у загальній системі управління державними фінансами і є невід'ємною частиною інформаційної системи підприємств [8].

Облік у бюджетній сфері у житті державі відіграє важливу роль:

по-перше, він є інструментом, що дає змогу здійснювати керівництво процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії в витрачанні бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів

бюджету, що забезпечує виконання бюджетом його основної функції, а саме, раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу і дотримання необхідних пропорцій в розвитку суспільства;

по-друге, важливу роль облік у бюджетній сфері також відіграє в бюджетному плануванні. Так, дані про виконання бюджету за поточний та попередні роки є базою для складання бюджету на наступний рік, а тому від достовірності цих даних залежить якість бюджету, як основного фінансового плану держави;

по-третє, йому належить особлива роль в розвитку фінансової науки, тому що результати будь-якого дослідження мають практичну цінність лише тоді, коли вони спираються на реальні факти економічної дійсності, на повну та достовірну економічну інформацію [3, с. 13].

Окрім того, необхідно відмітити, що бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки має свої специфічні особливості:

- організація обліку в розрізі статей 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 видатків;
- сувора відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, управління;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи та ін [1, с. 40].

Основними завданнями бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки є:

- дотримання вимог діючих законодавчих і нормативно-правових актів;
- повне документування всіх господарських операцій;

- постійна систематизація інформації, що міститься у первинних документах, в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку;

- своєчасне складання та подання фінансової, бюджетної та інших видів звітності;

- забезпечення контролю за раціональним та ефективним використанням коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису;

- забезпечення повноти і своєчасності проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;

- своєчасне запобігання негативним явищам у діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів для раціонального зниження видатків та використання ресурсів;

- своєчасне формування повної, достовірної облікової інформації про господарські процеси та результати діяльності, необхідної для оперативного управління та забезпечення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

В даний час важливим є питання гармонізації бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами. Тому на сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів.

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [5], було здійснено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, прийняті в повному обсязі національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, застосування яких передбачено Бюджетним кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні». Крім цього, затверджено план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений з урахуванням бюджетної класифікації, який 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, та порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи.

У продовження завдань зазначеної Стратегії Міністерством фінансів України було розроблено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [6], реалізація основних завдань якої дасть змогу продовжити модернізацію системи бухгалтерського обліку та підвищити рівень якості та порівнянності фінансової інформації. Зокрема, нею передбачається досягнення таких результатів:

- 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;

- запровадження якісно нової системи підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;

- підвищення статусу керівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору та ефективності їх діяльності.

Нагальна потреба адаптації вітчизняного обліку державного сектору економіки з міжнародними стандартами обліку та звітності зумовила низку новітніх заходів з модернізації нормативного та методичного характеру.

Згідно з вимогами Бюджетного Кодексу України суб'єкти державного сектору, а саме розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік і

складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерства фінансів України.

На сьогоднішній день затверджено та запроваджено 20 НП(С)БОДС, запровадження яких відбулося у три етапи: у 2015 році було запроваджено – 9 стандартів; у 2017 році – 10 стандартів, а у 2018 році - 1 стандарт. Однак, розпорядники бюджетних коштів за об'єктивних причин можуть застосовувати не всі діючі стандарти. їх перелік залежить від наявності у розпорядника бюджетних коштів як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку певних об'єктів обліку.

Також для суб'єктів державного сектору в Україні на законодавчому рівні затверджено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4]. Однак, необхідно відмітити, що крім того, що для різних суб'єктів державного господарства прийнято використовувати той чи інший План рахунків, стандарти бухгалтерського обліку також відрізняються. Зокрема, державні нефінансові та фінансові установи дотримуються нормативно-правових актів окремих НП(С)БО та МСБО, а установи загального державного управління – НП(С)БОДС та МСБОДС.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;

- безперервності діяльності, який передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, який передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору;

- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці [2].

Установи державного сектору ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства, визначають результати виконання кошторису за рік, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, сплачують встановлені для бюджетних установ податки, проводять розрахунки з персоналом, з дебіторами та кредиторами. Всі ці ознаки відповідають принципу автономності, який притаманний і бюджетному бухгалтерському обліку.

Вони здійснюють свою господарсько-фінансову діяльність безперервно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку, що є ознакою принципу

безперервності. Згідно з цим принципом ресурси бюджетної установи відображаються в обліку за ціною їх придбання або виробництва. Доходи бюджетної установи, отримані як бюджетне асигнування та надходження коштів спеціального фонду, а також витрати відображаються в обліку та звітності безперервним зростаючим підсумком із початку року, що дає змогу визначити на будь-яку звітну дату стан виконання кошторису як за загальним, так і за спеціальними фондами, а наприкінці року результат його виконання загалом.

Тому дотримання принципів дозволяє спрямовувати обліковий процес на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї діяльності установи – як фінансової, так і господарської [7, с. 135].

Таким чином, можна сказати, що вдосконалення державного сектору потребує формування єдиної правової та нормативно-правової структури, що відповідає міжнародним вимогам і нормам, 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 дозволяють покращити планування організації праці облікового персоналу та підвищити ефективність діяльності установ державного сектору.

#### **Список використаних джерел:**

1. Лучко М.Р., Штимер Л.Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 39-42.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>.



3. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник. / за ред. Леся В.С. Чернігів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.

4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.

5. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text>.

6. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>.

7. Сарапіна О.А., Єремян О.М. Організація бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки: теоретико-методологічні та практичні підходи. Вісник Черкаського університету. Серія «Економічні науки». 2019. № 1. С. 131-143.

8. Шутка С.Є., Воляник Г.М., Колінько Н.І. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки. Публічне управління і адміністрування в Україні. 2022. Випуск 29. С. 53-60. URL: <http://www.pag-journal.iei.od.ua/archives/2022/29-2022/10.pdf>.

**Яцко Максим**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
*ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ДЛЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СЛУЖБ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ**

Будь-яка розвинута економічна система, що характеризується відкритістю економіки, розвитком правового та соціального аспектів, опирається на систему стримувань і противаг інституту держави. Економічний успіх країн багато в чому зобов'язує державній політиці в економічному розрізі. Інститут держави служить певним регулятором економічної системи в цілому. Тому, необхідність підвищення якості управління в державному секторі економіки є прямим завданням, пов'язаним із загальним благополуччям та економічним розвитком.

Державний сектор є основою в регулюванні економіки, він служить ключовим елементом господарського механізму та покликаний вирішити широкий спектр соціально-економічних проблем. Ефективність державного сектору залежить від якості та релевантності інформації, на підставі якої приймаються рішення, зокрема тієї, що формується у системі бухгалтерського обліку за допомогою бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору.

В межах тез доповідей на круглому столі вважаємо актуальним зупинитися на окремих питаннях підготовки фахівців у сфері обліку і оподаткування для державного сектору.

Система підготовки фахівців для суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі здійснюється через вищі навчальні заклади в межах стандарту вищої освіти «Облік і оподаткування», опис об'єкту предметної області якої поширюється на теоретичні, методичні, організаційні та практичні засади обліку, контролю, аудиту та аналізу діяльності суб'єктів господарювання і їх

оподаткування (перший рівень вищої освіти) [1] та на організаційну, управлінську, економічну, контрольну-аналітичну, консультаційну, експертну діяльність суб'єктів господарювання та установ державного сектору у сфері обліку, аудиту та оподаткування (другий рівень вищої освіти) [2]. Згідно стандарту, результати навчання не містять складових щодо обліку в державному секторі економіки, на противагу попередньо визначеному, нормативному характеру дисципліни «Облік у бюджетних установах», тобто вона була обов'язковою за спеціальністю.

Тому, відсутність в результатах навчання діючого стандарту вищої освіти специфічних результатів з приводу обліку і оподаткування в діяльності державного сектору, означає поступове переміщення вектору навчання у приватно-правову сферу. Більшість посад у сфері обліку і оподаткування державного сектору передбачають обов'язкову наявність вищої освіти на рівні бакалавра. А це означає, що потрібно посилити вивчення дисциплін обліково-контрольного циклу в державному секторі з метою підготовки кадрів для нього.

Окремо, вбачаємо, за доцільне зазначити, що посилення компетентностей у сфері обліку і оподаткування в державному секторі економіки є можливим за рахунок вибіркової складової навчання і розробки навчальних дисциплін у цьому напрямку. Тому, наявність в каталогах вибірових дисциплін, що зосереджуються на питаннях обліку та оподаткування в державному секторі, вважаємо позитивною тенденцією.

Процес реформування освіти і науки в Україні йде постійно, особливо в умовах оголошеного курсу на членство України в Європейському союзі. Потрібно розуміти, що вимоги, які ставляться до працівників у державному секторі будуть посилюватися з огляду на імплементацію Директив Європейського союзу. В цьому аспекті, зараз, відбувається процедура обговорення змін до переліку галузей знань та спеціальностей.

В проєкті переліку галузей знань і спеціальностей [3], за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти, відсутній рівень підготовки за третім

освітньо-науковим рівнем вищої освіти (доктор філософії) для спеціальності 071 Облік і оподаткування (код D1 за новим переліком), що на нашу думку, негативно позначиться на розвитку обліково-контрольних наук та підготовки фахівців вищої наукової кваліфікації. З'являється нова спеціальність «Публічне управління та адміністрування» (код D4 за новим переліком) [4] в галузі знань «Бізнес, управління та право», як спеціальності, що готує фахівців для органів державної влади, органів місцевого самоврядування та громадських організацій. Тобто посилюється блок наукових знань для державного сектору економіки.

Крім того, основна проблема в наповненні суб'єктів державного сектору економіки молодими фахівцями та підвищення якості облікового спостереження проявляється в тому, що первинні посади пропонуються на мінімальну заробітну плату або довкола неї. Тому така робота не виглядає конкурентною на фоні пропозицій на ринку в приватноправовій сфері.

Отже, необхідно звертати увагу на фінансову безпеку держави в площині підготовки кадрів для бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, від діяльності яких, буде залежати якість, своєчасність та релевантність інформації, на підставі якої приймаються тактичні та стратегічні державні рішення у сфері економіки.

#### **Список використаних джерел:**

1. Стандарт вищої освіти України: перший (бакалаврський) рівень, галузь знань 07 – Управління та адміністрування, спеціальність 071 – Облік і оподаткування. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/05/06/071-oblik-i-opodatкування-bakalavr-1.pdf> (04.10.2023)

2. Стандарт вищої освіти України: другий (магістерський) рівень, галузь знань 07 – Управління та адміністрування, спеціальності 071 – Облік і оподаткування. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha->

[osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/07/12/071-oblik-i-opodatkuvannya-magistr.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2019/07/12/071-oblik-i-opodatkuvannya-magistr.pdf)

(04.10.2023)

3. Проєкт переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2023/08/08/НО-royekt.post.KMU-perelik.haluz.znan.i.spetsial.VO.08.08.2023.pdf> (04.10.2023)

4. Таблиця відповідності Переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від Х.Х.2023 № Х (Перелік 2023), Переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 06.11.2015 № 266 (Перелік 2015) URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2023/08/08/НО-royekt.post.KMU-perelik.haluz.znan.i.spetsial.TVO-Tablytsya.vidpovidnosti.08.08.2023.pdf> (04.10.2023)