

УДК 657:332.012.332

JEL H83, M41

DOI 10.32782/2786-8273/2023-2-2

Бардаш С.В.

доктор економічних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів,
Науково-дослідний інститут фінансової політики,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5711-5229>

Serhii Bardash
State Tax University

Свірко С.В.

доктор наук з державного управління, доктор економічних наук,
професор, завідувач кафедри національної безпеки,
публічного управління та адміністрування,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9157-4672>

Svitlana Svirko
Zhytomyr Polytechnic State University

Краєвський В.М.

доктор економічних наук, професор,
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3513-3666>

Volodymyr Kraievskyi
State Tax University

ЗАГАЛЬНА КОНЦЕПЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

GENERAL CONCEPT OF ORGANISATION OF ACCOUNTING FOR PUBLIC SECTOR ENTITIES

Анотація. В статті доводиться актуальність визначення концепції організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, адже без розуміння її компонент та їх відповідного врахування неможливо здійснити повну трансформацію бухгалтерського обліку у державному секторі. Згідно означеної мети визначено загальний рівень їх наукового обґрунтування, сформульована низка тверджень, пов'язаних з визначенням сутності, мети та принципів організації бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору, а також її компонент (поняття та загальних вимог до облікової політики, робочого плану рахунків, організації діловодства, документування операцій та документообігу, організації роботи облікового апарату, поняття, сутності та форм бухгалтерського контролю). Викладені пропозиції оптимізуватимуть обліковий процес та створюватимуть достатні умови для оперативного складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: бухгалтерський облік у державному секторі, організація бухгалтерського обліку, суб'єкт державного сектору, облікова політика, бухгалтерський контроль.

Abstract. Introduction. The victory in the liberation war of Ukraine is a logical and unconditional event, which the whole civilized world is waiting for. The governments of the democratic countries of the world provide Ukraine with various support, the basis of which is financial assistance, the burden and volume of which depend on many factors, including from the efficiency of public finance management. It is impossible to achieve the specified result without transforming the accounting system in the public sector. The urgency of reforming the accounting and financial reporting system in the public sector is explained by the need to: increase the level of openness, reliability and transparency of financial reporting in order to ensure the effectiveness of management decision-making in the field of public finances; ensuring comparability of financial reporting indicators of the public sector of Ukraine and the public sector of other countries; ensuring the consolidation of financial statements at different levels. **Purpose.** Definition of the general concept of accounting organization in the public sector and theoretical interpretation of the essence of its components. **Methods.** The research was conducted on the basis of the dialectical method, comparative analysis of the sustainable system of accounting knowledge in the public sector and the received statements presented in recent publications, the method of constructive criticism using abstraction, analogy, synthesis and generalization of results. **Results.** It was established that the transformation of the accounting of public sector entities should be accompanied by a change in approaches to the organization of accounting. A critical analysis of the achieved level of scientific substantiation of the content of the accounting organization of public sector entities made it possible to form a system of views regarding its significant improve-

ment, as well as its component. **Conclusion.** Formulated concepts and general requirements for accounting policy, working plan of accounts, organization of office management, documentation of operations and document flow, organization of work of the accounting apparatus, accounting control significantly complement the system of theoretical knowledge and specify the content of the procedures that make up the content of the organization of accounting of public sector entities. Taking into account the received conclusions and presented proposals will optimize the accounting process and create sufficient conditions for the prompt preparation of financial statements of public sector entities.

Keywords: accounting in the public sector, accounting organization, public sector entity, accounting policy, accounting control.

Постановка проблеми. Перемога у визвольній війні демократичної 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 завершення процесу трансформації системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зменшення кількості суб'єктів державного сектору, яке спостерігається упродовж останніх трьох років, не знімає з порядку денного питання актуальності реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Зокрема це стосується: підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях.

Повна трансформація системи бухгалтерського обліку в державному секторі без комплексного розв'язання питань, пов'язаних з належною організацією бухгалтерського обліку, є вкрай ускладненою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі набули вагомого значення після усвідомлення незворотності соціально-економічного розвитку за стандартами ЄС. Серед небагаточисленної когорти дослідників означених проблем варто згадати Гізатуліну Л., Канєву Т., Ловінську Л., Лукановську І., Свірко С., Сушко Н., Фаріон А., Хорунжак Н. В публікаціях згаданих дослідників, а також в працях, що були опубліковані останнім часом іншими авторами, здійснені певні спроби щодо:

– висвітлення окремих компонентів організації бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – ОБОДС), серед яких: питання формування робочого плану рахунків, визначення принципів його розробки; питання організації праці та визначення повноважень співробітників бухгалтерської служби тощо [1–3];

– розкриття особливостей формування облікової політики та її зміни [4; 5];

– формування загальних рекомендацій щодо поліпшення методики й організації обліку суб'єктів державного сектору [6];

– визначення нових завдань щодо вдосконалення методики організації, ведення обліку, обумовлених змінами законодавства, результатами апробації нового плану рахунків, нових форм фінансової звітності [7];

– дослідження основних елементів, принципів, завдань та вимог організації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки [8];

– визначення основного призначення, основних етапів підготовки наказу про облікову політику, принципів та елементів облікової політики, обов'язкових до врахування суб'єктами державного сектору [9];

– розкриття місця та ролі облікової політики бюджетних установ, її мети, а також факторів, які слід враховувати під час формування облікової політики бюджетної установи, визначення етапів розробки облікової політики, а також формування розпорядчих документів щодо облікової політики [10].

Високо оцінюючи спроби дослідників наблизити бухгалтерський облік у державному секторі до параметрів його відповідності стандартам ЄС слід визнати, що питання його організації розглядаються фрагментарно або іноді лише декларуються. Так, наприклад, в публікації [4] автор зазначає, що актуальною проблемою є окремі аспекти формування облікової політики установ державного сектору, які досі залишаються невирішеними, проте метою дослідження обирає обґрунтування специфіки порядку зміни облікової політики. Відсутність необхідної кореляції проблеми та мети проведеного дослідження, викладені у публікації [4], а також твердження автора, що: «Формування облікової політики бюджетних установ ... є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади», а також те, що автором «визначено необхідність організації і формування облікової політики з урахуванням її особливостей» [4, с. 796], свідчить про фрагментарне, а можливо й викривлене, на нашу думку, розуміння сутності ОБОДС.

Про фрагментарне розуміння сутності ОБОДС свідчить аналіз структурних елементів публікації [6], адже обираючи за мету дослідження наукове обґрунтування рекомендацій щодо поліпшення методики й організації обліку суб'єктів державного сектору (надалі – СДС), автори стверджують, що реалізація зазначеної мети забезпечується шляхом розв'язання трьох задач, з яких лише одна має безпосереднє відношення до ОБОДС, – уточнення змісту облікової політики бюджетних установ для формування їх єдиної методології обліку.

Про складність дослідження питань ОБОДС свідчать й окремі публікації, наприклад, [7], в якій, виходячи з назви, мали б розглядатися методичні засади організації обліку активів СДС, проте, навіть в меті статті жодного слова про методичні засади організації обліку немає. Майже тотожну думку слід висловити й щодо публікації [8], адже питання ОБОДС залишилось без бажаного розгляду.

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

Метою статті є визначення загальної концепції організації бухгалтерського обліку в державному секторі та теоретичне обґрунтування сутності її компонент.

Виклад основного матеріалу дослідження. Уряд України та безпосередньо Міністерство фінансів України прикладають максимум зусиль для завершення процесу як реалізації стратегії реформування системи управління державними фінансами, так й удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – СБОДС) [11].

Більша частина обсягу завдань, пов'язаних з удосконаленням СБОДС вже виконана, адже: затверджені 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – НП(С)БОДС) та план рахунків бухгалтерського обліку (для забезпечення єдиного підходу у відображенні господарських операцій в державному секторі); запроваджені нові форми фінансової звітності та затверджено порядок їх заповнення; затверджено типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; здійснено перехід бюджетних установ на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування; запроваджено інформаційно-аналітичну систему «С-Казна» [12].

Діяльність в означеному напрямку продовжуються, адже ще слід: розробити нові НП(С)БОДС на основі прийнятих останнім часом МСБОДС; ввести зміни до НП(С)БОДС, що обумовлені внесеними змінами до МСБОДС та змінами у національному законодавстві; розробити методичні рекомендації щодо застосування введених у дію НП(С)БОДС.

Отримані результати, а також завдання, що підлягають виконанню, пов'язані з ОБОДС, адже це питання методології та методики, без з'ясування яких праця облікових працівників втрачає сенс.

Нажаль в окремих публікаціях викладаються думки, зміст яких суттєво спрощує уявлення про ОБОДС, вважаючи, що для цього достатньо розробити два основні документи: 1) Наказ про облікову політику (визначає методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації такого обліку); 2) Наказ або Положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності [9].

На нашу думку, при розгляді питань удосконалення ОБОДС слід виходити з того, що організація бухгалтерського обліку має бути підпорядкована головному завданню будь-якої інформаційної системи, – забезпеченню системного перетворення обліково-економічної інформації про явища та процеси, що виникають в межах функціонування СДС з метою формування подальшого активного впливу на них через систему заходів та інструментів управління. Коло питань, що охоплюється поняттям «організація обліку» дуже широке та постійно змінюється під впливом зростаючих вимог до обліку, як до однієї з найважливіших функцій управління [13].

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

За наведеного визначення ОБОДС її об'єктом виступатиме система бухгалтерського обліку (об'єкти обліку, рахунки, форма ведення, форма бухгалтерського обліку, тип (організаційна структура) бухгалтерії, види звітності, кадрове забезпечення, способи контролю функціонування системи). З урахуванням означеного,

метою ОБОДС слід вважати створення необхідних та достатніх умов для ефективного виконання системою бухгалтерського обліку інформаційної функції задля контролю, аналізу та подальшої розробки управлінських рішень.

Розглядаючи питання визначення концепції ОБОДС, слід зважати на склад суб'єктів державного сектору, адже це:

1) Міністерство фінансів України, яке забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

2) розпорядники бюджетних коштів;

3) Державна казначейська служба України;

4) фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Всі СДС мають вести бухгалтерський облік, який, залежно від особливостей функціонування СДС, має відмінний предмет. Так, Державна казначейська служба України та її органи ведуть бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів. Розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів та бюджетів фондів. Означені особливості за великим рахунком не впливатимуть на компонентний склад концепції ОБОДС, проте матимуть певний вплив на їх зміст, зокрема це стосується облікової політики, робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, положення про бухгалтерію, об'єктів бухгалтерського контролю.

Доволі часто у науковій та навчально-методичній літературі завдання бухгалтерського обліку розглядаються як завдання організації обліку. На нашу думку такий підхід слід вважати хибним. Загальним, а отже одночасно й специфічним змістом завдань ОБОДС має бути створення передумов для: 1) своєчасного, повного, достовірного, безперервного відображення всіх фактів, що мають вартісний вимір та виникають під час функціонування СДС; 2) застосування передбачених, а отже дозволених процедур, прийомів та способів обробки даних; 3) оперативного складання звітності.

Іншим, не менш важливим питанням ОБОДС є її принципи (принцип – складова системи регулятивів, правило, що виступає в якості засобу подальшого пізнання та регулює й орієнтує процес діяльності на досягнення її мети [14]). Наразі слід зазначити, що окремі дослідники, на нашу думку, помилково включають у питання принципів організації бухгалтерського обліку принципи бухгалтерського обліку. Ми погоджуємося, що принципи бухгалтерського обліку мають бути зазначені в наказі про облікову політику, який є обов'язковим регламентом організації бухгалтерського обліку, однак ми безапеляційно стверджуємо, що жодного відношення принципи бухгалтерського обліку не мають до принципів діяльності, пов'язаної з ОБОДС.

Отже, створюючи систему бухгалтерського обліку, слід обов'язково дотримуватись принципів її організації: законності (дотримання діючих нормативно-правових актів); оперативності (швидкості і своєчасності здійснення бухгалтерських операцій); адекватності (повноти і точності відображення даних); контролюваності (можливості проведення перевірки функціонування системи бухгалтерського обліку); прозорості (зро-

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

На нашу думку, ОБОДС складається з трьох пов'язаних стадій, результати виконання яких створюють умови для бухгалтерського обліку як технологічного процесу, в якому поєднується жива праця облікового персоналу СДС, засоби праці – технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці, – бухгалтерські документи, – для одержання поточної та остаточної інформації.

На першій, методичній стадії ОБОДС, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме: проведення комплексу заходів, що створюватимуть умови для первинного документування (вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах); визначення об'єктів, встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; вибір методу оцінки нефінансових та фінансових активів; калькулювання (визначення номенклатури статей витрат, способу калькулювання тощо); вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибір і затвердження переліку типових для СДС бухгалтерських проводок; визначення переліку та розробки форм управлінської звітності й порядку їх заповнення.

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

Якщо під час першої та другої стадії здійснюється організація ведення облікових записів, то третя стадія полягає в організації роботи облікового апарату. Вона включає: встановлення найбільш економічної і найбільш зручної загальної схеми обліку (облік централізований або децентралізований); визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організацію робочих місць бухгалтерів; раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з іншими функціональними підрозділами); встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими відділами бухгалтерії, якщо такий поділ доцільний, та між бухгалтерією і підрозділами СДС, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу); організацію матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників; мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання); встановлення правильного і точного обліку роботи працівників, а також контроль за виконанням ними своїх функцій; організацію архіву бухгалтерських документів; організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Слід також зважати на те, що ефективна ОБОДС є можливою завдяки розробці ряду регламентів, а саме: положення про бухгалтерську службу СДС; положення

про головного бухгалтера; схеми документообігу; посадових інструкцій працівників бухгалтерії СДС; плану проведення інвентаризаційної роботи; графіків виконання облікових робіт (індивідуального та структурного); плану проведення заходів бухгалтерського контролю.

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

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

Так, на думку автора публікації [9] чіткість та ефективність організації облікового процесу в установах державного сектору забезпечують додатки до Наказу про облікову політику: 1) Робочий план субрахунків бухгалтерського обліку. 2) Порядок закриття аналітичних рахунків. 3) Робоча схема кореспонденцій субрахунків бухгалтерського обліку. На нашу думку авторка публікації [9] помиляється, стверджуючи, що додатки до наказу, як і сам наказ забезпечують чіткість та ефективність ОБОДС, адже вони є її компонентами та мають вплив не на організацію, а безпосереднє ведення бухгалтерського обліку СДС.

Автор іншої публікації [5, с. 145] також, на нашу думку, абсолютно безпідставно підтримує тезу, що для досягнення мети завданнями облікової політики бюджетної установи є: закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи; своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності; виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів; контроль наявності та руху як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їхнього цільового призначення та раціонального використання. Тотожна позиція викладена й в іншій публікації [9]. По-перше, не може бути завданнями облікової політики бюджетної установи закріплення базових принципів організації бухгалтерського обліку, адже облікова політика, що закріплена у відповідному наказі, є продуктом ОБО, тому зазначення в ній принципів організації бухгалтерського обліку є хибним твердженням. Аналогічна думка має бути висловлена щодо закріплення базових принципів планування діяльності бюджетної установи. По-друге, жодний наказ про облікову політику не може своєчасно попередити негативні явища у фінансово-господарській діяльності. По-третє, такі завдання, як: виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів; контроль наявності та руху як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їхнього цільового призначення та раціонального використання, не мають жодного відношення до організації або ведення БОДС, це завдання внутрішнього контролю, задля виконання якого використовується інформаційна база БОДС.

Також в окремих публікаціях, наприклад у статті [9], зазначається, що метою облікової політики є формування методів та принципів обліку, які зможуть забезпечити формування прозорої та достовірної фінансової звітності, яка відповідає вимогам, зазначеним у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Наве-

дене твердження автора публікації [9] є хибним, адже СДС не формує методи та принципи обліку, він їх обирає з нормативно встановлених, тому метою облікової політики СДС є забезпечення необхідних умов для гарантування повноти та достовірності як поточної, так і підсумкової інформації фінансової звітності СДС.

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

Під час формування облікової політики СДС необхідно керуватися НП(С)БОДС 125 та Методичними рекомендаціями [15], а також зважати на: 1) можливий вплив галузевих особливостей, нормативної бази, що має вплив на обліковий процес, а також існуючу систему БОСДС; 2) особливості застосування методичних прийомів, способів та процедур обліку, а також їх документування.

На наше переконання, облікова політика СДС має охоплювати не лише питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вона має також визначати аспекти управлінського обліку та управлінської звітності, у т. ч. податкового обліку, – податкових розрахунків [16], які також мають місце у діяльності СДС.

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

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

Також до безумовно важливих питань БОБДС слід віднести питання організації діловодства, документування операцій та документообігу.

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

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

Важливе значення в плануванні діяльності бухгалтерії СДС відіграє Положення про структурний підрозділ (бухгалтерію). На другому місці за значенням знаходяться посадові інструкції співробітників бухгалтерії, які дозволяють: встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій; визна-

чити та закріпити обов'язки кожного співробітника, а також його права та персональну відповідальність; контролювати виконання роботи кожним виконавцем та оцінювати її результати.

Також, розглядаючи питання БОБДС, слід звернути увагу на бухгалтерський контроль, частота та об'єкти якого мають визначатися під час БОБДС. Огляд проведених досліджень надає підстав стверджувати, що серед науковців не існує більш-менш узгодженої думки щодо сутності бухгалтерського контролю.

Зважаючи на результати раніш проведених досліджень, ми дійшли висновку, що бухгалтерський контроль слід вважати складовою внутрішньогосподарського контролю [17], який охоплює всі сфери діяльності СДС.

Об'єктом бухгалтерського контролю є функціонування системи бухгалтерського обліку та комплекс факторів, що впливають на її функціонування, а саме: організація матеріальної відповідальності; організація пропускового режиму; організація складського господарства.

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

Наразі до основних форм бухгалтерського контролю СДС слід відносити перманентні документальні перевірки як у середині бухгалтерії (компетенція головного бухгалтера, його заступника), так і у місцях оформлення первинних документів (структурні підрозділи, місця знаходження / експлуатації / використання / зберігання нефінансових та фінансових активів). В межах означених форм контролю незалежно від виду контролю мають використовуватися відповідні методичні прийоми контролю, описані у джерелі [18]. Такі перевірки можуть бути проведені у будь-який час з ініціативи головного бухгалтера або бухгалтерів, які відповідають за ведення тієї або іншої ділянки облікового процесу. Окремою, специфічною формою бухгалтерського контролю є проведення інвентаризацій, особливо таких, що проводяться перед складанням фінансової звітності. Специфічність даної форми контролю полягає у тому, що бухгалтерія не може на свій власний розсуд провести інвентаризацію. Вона може лише ініціювати її проведення на підставі наказу керівника СДС. Специфічність інвентаризації також полягає й у тому, що шляхом її проведення контролюється й діяльність самої бухгалтерії (повнота відображення інформації первинних документів, своєчасність відображення тощо).

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

Висновки. Державний сектор України є одним із важливих компонентів економіки воєнного стану та повоєнного відродження загалом, тому його стан та перспективи покращення можуть бути повністю ідентифіковані завдяки показникам функціонування державних фінансів, що визначаються на основі зведення фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Забезпечення

необхідної якості та достовірності інформації, прозорості державних фінансів є головною метою реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Встановлено, що трансформація обліку суб'єктів державного сектору має супроводжуватись зміною підходів до його організації. Критичний аналіз досягнутого рівня наукового обґрунтування змісту організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору дозволив сформулювати систему поглядів щодо її суттєвого удосконалення, а також її компонент.

Сформульовані поняття та загальні вимоги до облікової політики, робочого плану рахунків, організації

діловодства, документування операцій та документообігу, організації роботи облікового апарату, поняття, сутності та форм бухгалтерського контролю суттєво доповнюють систему теоретичних знань та уточнюють зміст процедур, що складають зміст організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Врахування отриманих висновків та викладених пропозицій оптимізуватиме обліковий процес, створить достатні умови для оперативного складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору, а отже складатиме інформаційне забезпечення ефективного управління державними фінансами.

Бібліографічний список:

1. Свірко С.В., Фаріон А.І. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: вихідні положення та формотворчі фактори. *Формування ринкової економіки*. 2014. № 32. С. 349–360.
2. Хорунжак Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль, 2014. 537 с.
3. Свірко С.В., Дикий А.П., Самчик М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розробка робочого плану рахунків. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 1(79). С. 53–65.
4. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. С. 792–797.
5. Труш І.Є. Особливості формування облікової політики суб'єкта державного сектору. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2016. Випуск 16. Ч. 3. С. 144–146.
6. Канева Т.В., Шевченко С.О. Облікова політика суб'єктів державного сектору економіки України. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 27(1). С. 77–81.
7. Юрченко О.Б. Активи суб'єктів державного сектору економіки: поняття, класифікація та методичні засади організації обліку. *Економічний простір*. 2020. № 161. С. 140–146.
8. Шутка С.Є., Воляник Г.М., Колінко Н.І. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2022. Випуск 29. С. 53–60.
9. Откаленко О.М. Основні аспекти облікової політики суб'єктів державного сектору. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 33. С. 347–353.
10. Крамаренко К.М. Роль облікової політики у забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/80.pdf
11. Бардаш С.В., Краєвський В.М. Умови інформаційного забезпечення повоєнного відродження державного сектору України. 2023. Title of an article. *Scientific Collection «InterConf»*. No. 158. P. 58–64. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.06.2023>
12. Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku>
13. Бардаш С.В. Організація обліку на підприємстві : навчально-методичний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» усіх форм навчання. Київ : МІУ, 2006. 219 с.
14. Бардаш С.В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища. *Економіка та держава*. 2012. № 7. С. 4–8.
15. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : затв. наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 28.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>
16. Бугинєць Ф.Ф., Шатило Н.В. Податковий облік в Україні : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 1999. 372 с.
17. Бардаш С.В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2009. Вип. 2. С. 66–71.
18. Бардаш С.В., Дерій В.А., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Практикум. Житомир : ЖІТІ, 2000. 384 с.

References:

1. Svirko S. V., Farion A. I. (2014) Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku v sektori zahalnoho derzhavnoho upravlinnia: vykhidni polozhennia ta formotvorchi faktory [Plan of accounting accounts in the general public administration sector: initial provisions and formative factors]. *Formuvannia rynkovoї ekonomiky – Formation of market economy*, no. 32, pp. 349–360.
2. Khorunzhak N. M. (2014) *Modernizatsiia obliku i kontroliu v biudzhetnykh ustanovakh v umovakh systemnoi transformatsii upravlinnia* [Modernization of accounting and control in budgetary institutions in the conditions of systemic transformation of management]: dysertatsiia na zdobuttia naukovoho stupenia doktora ekonomichnykh nauk za spets. 08.00.09 – bukhgalterskyi oblik, analiz i audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti). Ternopil.
3. Svirko S. V., Dykyi A. P., Samchuk M. Iu. (2017) Pervynna orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku v biudzhetnykh ustanovakh: rozrobka robochoho planu rakhunkiv [The primary organization of accounting in budget institutions: development of a working plan of accounts]. *Visnyk ZhDTU. Serii: Ekonomichni nauky – Visnyk ZSTU: Economic Sciences*, vol. 1(79), pp. 53–65.
4. Artemenko N. V. (2017) *Oblikova polityka ustanov derzhavnoho sektoru: suchasni pidkhody, poriadok ta umovy zminy* [Accounting policy of public sector institutions: modern approaches, order and conditions of change]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national economic problems*, vol. 17, pp. 792–797.
5. Trush I. Ie. (2016) *Osoblyvosti formuvannia oblikovoї polityky subiekta derzhavnoho sektoru* [Peculiarities of forming the accounting policy of a public sector entity]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Serii Ekonomichni nauky – Scientific Bulletin of Kherson State University. Economic sciences series*, vol. 16(3), pp. 144–146.

6. Kanieva T. V., Shevchenko S. O. (2015) Oblikova polityka subiektiv derzhavnoho sektoru ekonomiky Ukrainy [Accounting policy of subjects of the state sector of the economy of Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk universytetu – Economic Bulletin of the University*, vol. 27(1), pp. 77–81.
7. Iurchenko O. B. (2020) Aktyvy subiektiv derzhavnoho sektoru ekonomiky: poniattia, klasyfikatsiia ta metodychni zasady orhanyzatsii obliku [Assets of subjects of the state sector of the economy: concepts, classification and methodological principles of accounting organization]. *Ekonomichnyi prostir – Economic space*, no. 161, pp. 140–146.
8. Shutka S. Ie., Volianyk H. M., Kolinko N. I. (2022) Modernizatsiia obliku v ustanovakh derzhavnoho sektoru ekonomiky [Modernization of accounting in institutions of the state sector of the economy]. *Publichne upravlinnia i administruvannia v Ukraini*, vol. 29, pp. 53–60.
9. Otkalenko O. M. (2019) Osnovni aspekty oblikovoi polityky subiektiv derzhavnoho sektoru [Main aspects of the accounting policy of public sector entities]. *Infrastruktura rynku – Market infrastructure*, vol. 33, pp. 347–353.
10. Kramarenko K. M. (2021) Rol oblikovoi polityky u zabezpechenni efektyvnoi diialnosti biudzhetykh ustanov [The role of accounting policy in ensuring the effective operation of budget institutions]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, no. 10. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/80.pdf
11. Bardash S. V., Kraievskiy V. M. (2023) Umovy informatsiinoho zabezpechennia povoiennoho vidrozhennia derzhavnoho sektoru Ukrainy. Title of an article. *Scientific Collection "InterConf"*, no. 158, pp. 58–64. Available at: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.06.2023>
12. Uriad ukhvalyv Stratehiu modernizatsii systemy bukhobliku ta finzvitnosti v derzhsektori do 2025 roku [The Government adopted the Strategy for the Modernization of the Accounting and Financial Reporting System in the State Sector by 2025]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizatsiyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku>
13. Bardash S. V. (2006) *Orhanizatsiia obliku na pidpriemstvi* [Organization of accounting at the enterprise]: navchalno-metodychni posibnyk dlia studentiv spetsialnosti 7.050106 "Oblik i audyt" usikh form navchannia. Kyiv: MIU, 219 p.
14. Bardash S. V. (2012) Klasyfikatsiia pryntsyviv kontroliu yak skladnoho polimorfnoho yavyshecha [Classification of control principles as a complex polymorphic phenomenon]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, no. 7, pp. 4–8.
15. Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky subiekta derzhavnoho sektoru [Methodological recommendations regarding the accounting policy of a public sector entity]: zatv. nakazom MFU vid 23.01.2015. No. 11. Data onovlennia: 28.12.2020. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>
16. Butynets F. F., Shatylo N. V. (1999) *Podatkovyi oblik v Ukraini* [Tax accounting in Ukraine]: navch. posib. Zhytomyr: ZhITI, 372 p.
17. Bardash S. V. (2009) Shchodo pobudovy bazovoi klasyfikatsiinoi modeli hospodarskoho kontroliu [Regarding the construction of the basic classification model of economic control]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu – Bulletin of the Kyiv National Trade and Economic University*, vol. 2, pp. 66–71.
18. Bardash S.V., Derii V.A., Petrenko N.I. (2000) *Kontrol i reviziia. Praktykum* [Control and revision. Practicum]. Zhytomyr: ZhITI, 384 p.

Стаття надійшла до редакції 13.09.2023