

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

Слісарук Надія Тарасівна

Облік, аналіз і контроль в системі управління установами державного
сектору економіки / Accounting, analysis and Control in the Public
Sector Entities' management system

Спеціальність – 071 Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і контроль в державному секторі
економіки
Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи ОДСзм-21
Слісарук Н.Т.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, С.В.Сисюк

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2024 р.

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

З.-М.Задорожний

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ..	6
1.1. Нормативно правові та організаційні основи ведення обліку діяльності суб'єктів державного сектору в умовах війни	6
1.2. Теоретико-організаційні засади контролю й аналізу діяльності суб'єктів державного сектору	12
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ...	19
2.1. Особливості діяльності суб'єкта державного сектору та їх вплив на облік і контроль діяльності ..	19
2.2. Облік і документування ресурсного забезпечення діяльності суб'єкта державного сектору	26
РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	41
3.1. Контроль діяльності суб'єкта державного сектору та його напрями	34
3.3. Аналіз основних показників діяльності суб'єкта державного сектору	39
ВИСНОВОК	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	48
ДОДАТКИ	53

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах війни спрямованість діяльності суб'єктів державного сектору направлена на вирішення багатьох складних завдань, а тому вимагає особливої уваги у напрямі забезпечення раціонального використання ресурсів. З огляду на таке посилюється роль обліку, контролю і аналізу, як систем, здатних сприяти оптимізації ресурсовикористання, посиленню раціоналізму та ефективності при виконанні державних функцій. Посилення дефіциту бюджетів, який був наявний навіть у мирний час, через воєнні дії та припинення діяльності низки підприємств особливо загострює потребу в здійсненні ощадного господарювання з боку суб'єктів державного сектору. Безумовно, що саме облік, контроль і аналіз є найбільш дієвими важелями забезпечення ефективності діяльності та засобами раціонального використання ресурсів суб'єктів держсектору. Без них якісне управління ними практично неможливе. Критичний підхід до обліку, контролю та аналізу в останні роки, які суттєво змінюються через різні чинники, зокрема через організаційні трансформації, є важливим моментом для наукових досліджень. У зв'язку з цим спостерігається зростання кількості досліджень з питань обліку, контролю та аналізу в умовах воєнного стану. Серед інших головних причин інтересу до такої проблематики можна назвати трансформаційні адміністративні зміни, які позначилися на засадах і практиці облікового відображення, а також системах контролю й аналізу діяльності суб'єктів держсектору. Все це вказує на актуальність теми дослідження і його своєчасність. До слова, слід відзначити, що такий напрям наукових пошукувань здійснювали багато вчених і практиків. Зокрема, у їхньому складі слід назвати дослідницькі праці таких авторів як Бардаш С. В., Бенько І. Д., Лучко М. Р., Сисюк С. В., Хорунжак Н. М. та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою проведення дослідження є критичний аналіз нормативно-правових, теоретичних, організаційних і прикладних практичних особливостей обліку, контролю й аналізу діяльності суб'єктів державного сектору та вироблення пропозицій щодо напрямів і

способів їхнього удосконалення і розвитку для забезпечення зростання ефективності господарювання. Для досягнення визначеної дослідницької мети, слід вирішити такі основні завдання:

- надання характеристики нормативно правових і організаційних основ ведення обліку діяльності суб'єктів державного сектору в умовах війни;
- критична оцінка теоретико-організаційних засад контролю й аналізу діяльності суб'єктів державного сектору;
- ідентифікація особливостей діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА і їх впливу на облік і контроль діяльності;
- дослідження й аналіз обліку та документування ресурсного забезпечення діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА;
- оцінка формування та подання фінансової й бюджетної звітності як основи управління ефективністю діяльності суб'єкта державного сектору;
- охарактеризувати специфіку контролю діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА та його джерела й напрями удосконалення з використанням зарубіжного досвіду;
- провести аналіз основних показників діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА як суб'єкта державного сектору.

За *об'єкт* дослідження обрано системи обліку, контролю та аналізу діяльності суб'єкта державного сектору – Відділу фінансів Володимирської РДА. *Предметом* дослідження виступають нормативно-правові, теоретичні, організаційні й прикладні (методичні, практичні) засади обліку, контролю і аналізу діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА. *Методи дослідження.* В якості методологічної основи наукових пошукувань покладено теоретико-емпіричні та спеціальні методи дослідження. В їх складі, зокрема, застосовано такі методи як: оцінка, порівняння та узагальнення – для встановлення особливостей, ідентифікації недоліків і накреслення шляхів вирішення нормативно-правових, організаційних і прикладних проблем обліку, контролю та аналізу; структурно-логічний і

структурно-генетичний аналіз і синтез для встановлення і виділення елементів, ланок (ділянок) обліку, контролю та аналізу й визначення різних сторін їх сутності, обґрунтування можливих шляхів покращення цих систем і розробки відповідних деталізованих пропозицій реалізації інноваційних рішень; графічний для ілюстрації основних показників діяльності досліджуваного суб'єкта, аналізу їх динаміки; метод експертної оцінки для встановлення проблемних місць в обліку й звітності та розробки пропозицій щодо їх усунення; аналіз і моделювання з ціллю оптимізації показників діяльності, розробки напрямів розвитку, а також формування загальних висновків і пропозицій.

Інформаційною базою виконання дослідження і написання роботи відповідно до обраної актуальної теми послужили нормативно-правові документи та законодавчі акти, науково-популярна, навчальна і довідково-інформаційна література з питань обліку, контролю й аналізу в державному секторі, результати наукових досліджень українських і зарубіжних вчених, періодичні матеріали, тези наукових конференцій, Інтернет ресурси, а також фактичні дані практики. *Апробація даних.* Головні результати і положення дослідження оприлюднені у вигляді тез виступів на конференції. *Практичне значення* результатів дослідження, що були отримані та описані в роботі, полягає в тому, що використання обґрунтованих пропозицій з удосконалення обліку, контролю та аналізу забезпечить краще та аналітичніше відображення ресурсів, автоматизацію контрольних процедур і обґрунтуванню ефективних управлінських рішень щодо діяльності досліджуваного суб'єкта державного сектору завдяки результатам проведеного аналізу відповідно до запропонованих його напрямів і показників.

Випускна кваліфікаційна робота структурно містить вступ, три розділи, висновок, список використаних літературних джерел і додатки. Обсяг роботи складає 47 сторінок друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

1.1. Нормативно правові та організаційні основи ведення обліку діяльності суб'єктів державного сектору в умовах війни

Сучасна соціально-економічна та політична ситуація позначається на усіх сферах людського життя та діяльності. Безумовно, має вона вплив і на систему обліку в державному секторі. Значні зміни в нормативно-правовому полі обліку в цьому секторі відбулися у зв'язку з реалізацією завдань Стратегії модернізації, яка передбачала низку важливих удосконалюючих заходів щодо створення єдиної системи управління державними фінансами. Ці заходи автоматично захопили бюджетний механізм загалом, а тому торкнулися державного сектору в цілому. Таким чином під модернізуючі впливи потрапили і суб'єкти, що мають в основі своєї діяльності місцеві бюджети.

Основним результатом модернізації стало формування й затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Станом на 2024 рік, як свідчать оприлюднені на офіційному сайті Міністерства фінансів України дані, є прийнято 20 облікових стандартів для державного сектору (101-103, 105, 121-136).

В цьому контексті слід погодитися з позицією таких дослідників, як Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М., які зазначають що; «стандартизація бухгалтерського обліку виступає однією з складових процесів економічної інтеграції, а отже і складовою процесу глобалізації. При цьому, головну позицію у цих процесах обіймає бюджетний облік [1, с. 42]. Одночасно, названі дослідники акцентують увагу на діяльності з розробки і затвердження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) та зауважують, що їх станом на 2023 рік є 48.

Не вдаючись до детального розгляду складу та змісту цих стандартів і їх порівняння з українськими обліковими стандартами для держсектору, зауважимо, що останні базуються на міжнародних вимогах, а тому мають багато спільного з МСБОДС.

При цьому, вважаємо за доцільне продовжувати формування НП(С)БОДС в тій частині, яка є надзвичайно актуальна для сучасних суб'єктів цього сектору. До прикладу, у зв'язку з активною участю міжнародних спільнот у наданні гуманітарної та інших видів допомог, на часі є запровадження стандарту, присвяченого, зокрема питанням «Впливу зміни валютних курсів» (МСБОДС 4).

Серед інших, вже реалізованих інновацій в питаннях ведення обліку в умовах воєнного стану, варто назвати нормативно-правові регламентні документи, що регулюють конкретні ділянки обліку та облікове відображення певних активів і пасивів. Детальне дослідження цього питання в рамках, дотичних до бази нашого пошукування проводили Шульган О. М., Свічкарь Н. М. Серед іншого, названі дослідники не тільки подають детальний перелік чинних регламентів, а й вказують на їх уточнення та удосконалення відповідно до поточних умов і вимог, а також характеризують новоприйняті нормативні документи [34, с.140-143].

З проведеного ними аналізу можемо резюмувати, що нові регламенти стосуються різних питань, які так чи інакше стосуються бухгалтерського обліку, але їх можна класифікувати як такі, що вирішують: інституційні, організаційні, методичні, комунікаційні та інші питання (табл. 1.1).

Здебільшого інновації в законодавстві в умовах воєнного стану спрямовані на спрощення облікових процедур з одночасним посиленням контролю за використанням бюджетних коштів та забезпеченням їхньої економії. Зокрема, останній документи, що поданий у табл. 1.1 присвячений проблематиці удосконалення процедур складання фінансової звітності.

Таблиця 1.1

Змістовне наповнення нормативно-правових актів відповідно до пропонуваної класифікації питань, що регулюються

Регламентний документ	Питання, що регулюються				
	інституційні	організаційні	методичні	комунікаційні	інші
ЗУ 1 від 12.05.2022 р. №2259-IX	+	+			
ЗУ 2 від 12.05.2022 р. №2260-IX.		+	+		
ЗУ 3 від 19.07.2022 р. №2435-IX			+	+	
ЗУ 4 від 15.03.2022 р. №2120-IX			+		+
ЗУ 5 від 03.03.2022 р. №2115-IX	+		+	+	
Розпорядження КМУ 1 від 11.03.2022 р. №212			+		+
Постанова КМУ 1 від 12.10.2022 р. №1178		+	+	+	
Постанова КМУ 2 від 14.03.2023 р. №230	+	+	+	+	+
Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2022 р. №477		+	+		+
Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2023 р. №35		+	+		+
Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2023 р. №650		+	+		+

Примітки: сформовано автором; джерело : ЗУ 1 від 12.05.2022 р. №2259-IX – [15]; ЗУ 2 від 12.05.2022 р. №2260-IX – [18]; ЗУ 3 від 19.07.2022 р. №2435-IX – [16]; ЗУ 4 від 15.03.2022 р. №2120-IX – [19]; ЗУ 5 від 03.03.2022 р. №2115-IX – [25]; Розпорядження КМУ 1 від 11.03.2022 р. №212 – [21]; Постанова КМУ 1 від 12.10.2022 р. №1178 – [24]; Постанова КМУ 2 від 14.03.2023 р. №230 [20]; Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2022 р. №477 – [23]; Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2023 р. №35 – [17]; Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2023 р. №650 [22].

В цьому контексті є певні рекомендації з її адаптації до умов воєнного стану, в тому числі в плані організації подання цієї звітності у відповідні

державні інституції. Загалом спрямування аналізованого нормативного документу полягає у досягненні більшої прозорості звітності, а також врахуванні специфіки витрат, пов'язаних з оборонними потребами, потребами забезпечення збереження життя населення, зокрема в тому числі з облаштування укриттів, і для підтримки функціонування державних органів в критичних умовах. Серед інших важливих полегшень слід назвати звільнення від відповідальності за несвоєчасне подання, або взагалі неподання фінансової звітності, який надається відповідно до Законів України №215-IX та №2435-IX. Правда варто зауважити, що для держустанов, які провадять операції з бюджетними коштами ця пільга не діє. Навпаки, з іншого боку, відповідно до внесених змін у Закон України №2435-IX передбачено посилення контролю за обліком бюджетних коштів, з військовими облігаціями включно. Окрім цього репрезентовано потребу в прискоренні гармонізації національних облікових стандартів для державного сектору з міжнародними, щоб забезпечувати прозоріше використання фінансових бюджетних ресурсів [25; 16].

Загалом законотворець в питаннях бухгалтерського обліку працював у напрямі спрощення, а також прискорення облікових процедур. Удосконалення законодавства з питань бухобліку в державному секторі України в умовах воєнного стану спрямоване на адаптацію системи обліку до надзвичайних умов і забезпечення ефективного управління бюджетними коштами. Якщо говорити про спрощення, які дозволяються чинним законодавством у питаннях обліку, то вони направлені на документообіг, наприклад, перехід на електронні форми документів для прискорення обміну інформацією та введення спрощених форм звітності для суб'єктів держсектору, які діють у зонах бойових дій.

Відповідним чином адаптовані і облікові національні стандарти для держсектору, а саме введені тимчасові зміни та пом'якшення окремих їхніх вимог, щоб врахувати специфіку діяльності в умовах війни. Багато уваги при цьому приділяється обліку витрат, пов'язаних із забезпеченням

обороздатності, соціальною підтримкою населення та відновленням критичної інфраструктури. Також інновації в нормативно-правовій сфері з ведення обліку присвячують в останні роки питанням забезпечення доступу до облікових даних для міжнародних партнерів і донорів для досягнення відкритості та прозорості використання міжнародної допомоги. Окрім цього репрезентується посилення контролю через впровадження новітніх механізмів аудиту і моніторингу.

Також відповідно до внесених змін і нових прийнятих регламентів можна виокремити такі основні напрями удосконалення в частині, що має стосунок до бухгалтерського обліку як:

- ~ автоматизація облікових процесів, а саме : розширення використання цифровізації в питаннях обліку та звітності, зокрема застосування такої системи як Єдина інформаційна система управління державними фінансами (e-Data), підтримка віддаленого доступу до систем обліку для забезпечення роботи установ в умовах воєнного стану;

- ~ посилення гнучкості при формуванні бюджетів, зокрема, забезпечення можливостей оперативного їх коригування відповідно до зміни воєнної ситуації, тимчасового ослаблення деяких бюджетних обмежень для забезпечення невідкладних витрат;

- ~ підтримка професійного розвитку бухгалтерів через організацію навчальних консультацій для бухгалтерів державного сектору, що працюють в умовах воєнного стану і формулювання методичних матеріалів внутрішнього користування для правильного ведення обліку в умовах воєнного стану.

Нормативно-правове та законодавче регулювання обліку в сучасних умовах, таким чином, визначається складними умовами і формується з урахуванням впливу воєнних дій. Для нього характерне оперативне внесення змін для врахування нових викликів, встановлення тимчасових норм і правил для організацій, які постраждали від воєнних дій тощо. Ці заходи мають забезпечити ефективне управління державними ресурсами, підтримати

стабільність облікових систем і сприяти відновленню економіки в післявоєнний період.

В умовах воєнного стану також існують специфічні організаційні основи ведення бухгалтерського обліку. До прикладу, в їх складі слід назвати використання принципів пріоритетності та адаптивності. Перший полягає в тому, що особлива увага приділяється обліку оборонних потреб, соціальної допомоги, витратам на відновлення інфраструктури, управлінню гуманітарною допомогою. Другий (гнучкість) – стосується стандартів, оскільки вони адаптують облік до кризових умов на засадах спрощення облікових процедур і документообігу в тому числі на тимчасових умовах.

З організаційної точки зору, обліку в сучасних умовах притаманна, як уже зазначалося, цифровізація. Прикладом цього є використання системи e-Data, для звітування та управління фінансами. Результатом є зменшення адміністративного навантаження, спрощення комунікаційних питань, прискорення подачі інформації.

До організаційних питань також належить факт впорядкування процедур подання звітності в умовах обмежень і надання можливості її формування суб'єктами після завершення бойових дій чи стабілізації обстановки.

В перспективі організаційні засади обліку доцільно розвивати в напрямі поширення практики ведення управлінського обліку в державному секторі оскільки є потреба в ширшому застосуванні аналітичного підґрунтя прийняття рішень і управління. З іншого боку, таку ж роль може виконувати і економічний аналіз, оскільки він володіє інструментарієм, що дозволяє отримувати точні дані для прийняття управлінських рішень і підвищення ефективності господарювання в умовах хронічного дефіциту фінансування. Такі організаційні основи сприятимуть забезпеченню ефективного управління державними фінансами, підтриманню прозорості та підзвітності в умовах воєнного часу.

1.2. Теоретико-організаційні засади контролю й аналізу діяльності суб'єктів державного сектору

Основою контролю та аналізу діяльності суб'єктів державного сектору й у тому числі Володимирської районної державної адміністрації та її Відділу фінансів, виступають їхні теорія (в т.ч. нормативне регулювання), принципи, інструментарій, методи тощо. Їх критичний аналіз дозволяє встановлювати не тільки специфіку й тенденції функціонування контролю та аналізу, але й формувати рекомендації щодо їх розвитку та удосконалення.

Для того, щоб дійсно якісно проаналізувати теоретико-організаційні основи, слід врахувати деякі важливі моменти. По-перше, – це факт наявності різних видів контролю та аналізу. Попри те, що часто в їхній основі лежать однакові організаційні та концептуальні (парадигмальні) елементи, але є й суттєві відмінності. По-друге, застосування сучасного інструментарію контролю й аналізу, безумовно різносторонньо позначається на теоретико-організаційних засадах і їх змісті.

Наприклад, сучасний контроль в державному секторі в організаційному плані реалізується у двох формах: як внутрішній контроль і як зовнішній контроль.

Перший здійснюється безпосередньо самими суб'єктами державного сектору і спрямований на забезпечення їх ефективної діяльності та управління.

Другий реалізується зовнішніми інституціями, зокрема Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою та іншими уповноваженими органами. Щодо суб'єктів державного сектору зовнішній контроль також може здійснюватися не лише державними інституціями, а й громадськими органами, тобто є також громадський контроль.

Щодо аналізу, то таке розмежування як зовнішній та внутрішній практично є маловживаним, але все таки з теоретичної точки зору воно має право на існування. Поясненням цього служить той факт, що в сучасних

умовах є реальні підстави і приклади, що дійсно можна замовити у сторонніх суб'єктів, зокрема консалтингових чи аудиторських фірм послугу з проведення того чи іншого виду аналізу. Наразі така практика також існує, хоч є практично недоступною для суб'єктів державного сектору через низку причин, головними з яких є хронічний дефіцит фінансування та відсутність регулювання з боку законодавця. У зв'язку з цим, в нашому дослідженні ми будемо розглядати теоретико-організаційні засади аналізу лише як цілісного дослідницького об'єкту.

Повертаючись до контролю, принагідно можемо звернути увагу ще на такий факт, як те, що в організаційному плані слід розрізняти відмінності між моніторингом діяльності (1) та аудитом ефективності (2).

(1) – передбачає оцінку досягнення поставлених цілей суб'єктом державного сектору, показників ефективності та результативності, а (2) – аналіз того, наскільки економно, продуктивно й результативно використовуються державні ресурси.

З іншого боку, відмінності між теоретико-організаційними засадами контролю та аналізу найперше полягають у практичній відсутності регулювання останнього. Натомість, система контролю в державному секторі є чітко регламентованою. В складі основних нормативно-правових актів слід назвати Бюджетний кодекс [2], Закони України про: бухоблік [14]; держфінконтроль [26]; аудит фінзвітності і аудиторську діяльність [13], Постанови Кабінету Міністрів України, що регулюють процедури оцінки ефективності діяльності державних установ і інші регламенти. Ці нормативні акти визначають теорію, принципи та інші важливі засади контролю, зокрема фінансового (який особливо актуальний для державного сектору).

Жидовська Н.М., Петришин Л.П. зазначають, що : «Недостатніми є правове, інформаційне, організаційне, комунікативне, інституційне та методологічне забезпечення системи державного фінансового контролю в Україні» [6, с.3].

Але ситуація не є надто критичною, оскільки, як стверджує Дема Д. : «на кожному етапі становлення та розвитку системи державного фінансового контролю в Україні вдосконалювалися методи та прийоми його проведення» [4, с.92].

При цьому система контролю ставала все більш адаптована до контексту державного сектору України та включає наразі такі ключові елементи, як нормативно-правова база, організаційна структура контролю, принципи, методи аналізу, а також виклики і перспективи, що відображають специфіку українського державного управління.

В даний момент організаційна структура системи контролю в державному секторі базується на ієрархічній моделі, яка включає внутрішній та зовнішній контроль, а також спеціалізовані відповідні інституції – органи контролю.

Основні елементи цієї системи це, як уже було вказано, внутрішній і зовнішній контроль, їхня взаємодія та механізми, що й складає організаційну базу (рис. 1.1).

Організаційна структура, зображена на рисунку 1.1 одночасно вказує на важливу теоретичну основу системи контролю – стандарти, зокрема міжнародні, які служать важливим елементом реалізації контрольних завдань. А загалом ця структура визначення нормативно-правовими актами й передбачає взаємодію різних рівнів управління та контролю. Ця структура спрямована на забезпечення прозорості, ефективності та відповідальності у використанні державних ресурсів.

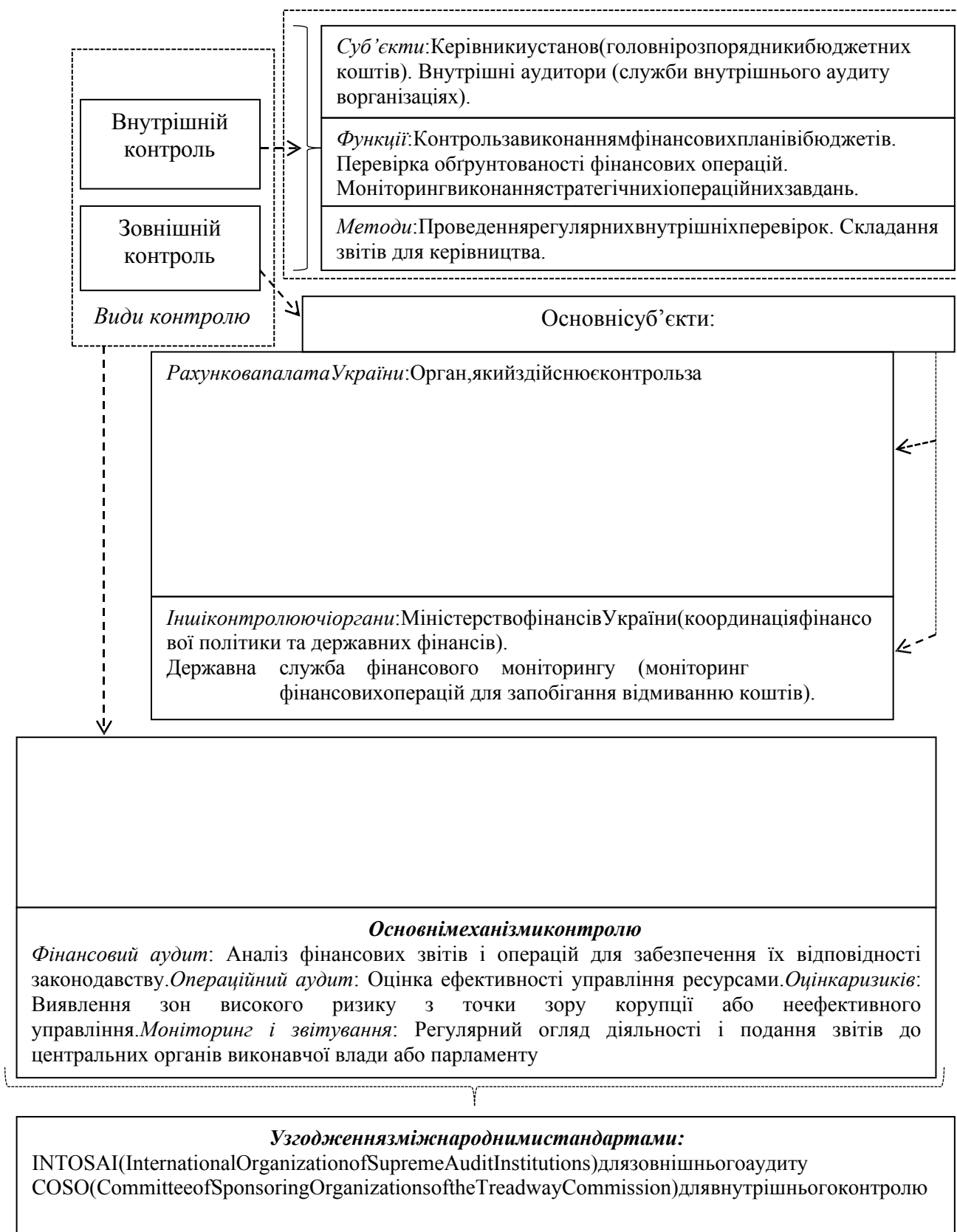


Рис. 1.1. Організаційна структура системи контролю в державному секторі України

Примітки: узагальнено автором на основі чинної практики

Також важливою організаційною характеристикою сучасного контролю в державному секторі (яка стосується і внутрішнього і зовнішнього контролю) є поетапність (рис. 1.2).

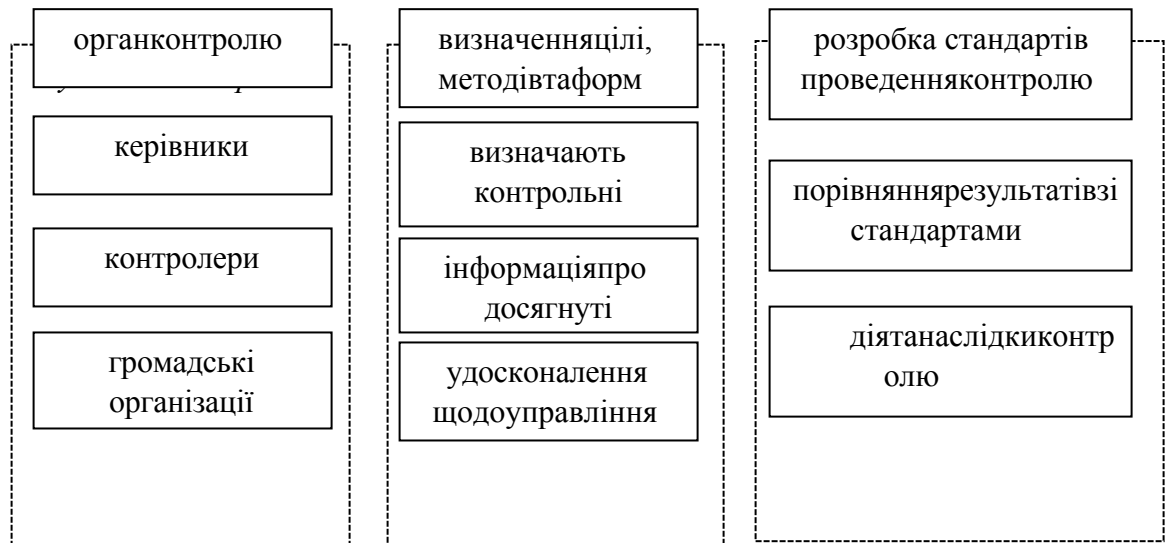


Рис.1.2. Модель контролю та її організаційні складові елементи

Джерело: сформовано автором самостійно

Усі описані вище вагомі теоретико-організаційні моменти контролю забезпечують його результативність і ефективність. Але без належним чином реалізованого аналізу, діяльність суб'єктів державного сектору не може бути максимально оптимізованою.

Тож, справедливо буде визнати, що аналіз також має свою специфіку та теоретико-організаційне підґрунтя саме в державному секторі, який характеризується специфічністю діяльності і її результатів. На відміну від контролю, для висвітлення сутності теоретико-організаційних основ аналізу слід звернути увагу на його мету, об'єкти, принципи, організацію, методи.

З урахуванням специфіки державного сектору мета аналізу направлена на оцінку ефективності використання державних ресурсів (фінансових і інших), виявлення відхилень при виконанні планових завдань, а також формування бази для обґрунтування управлінських рішень та забезпечення прозорості й підзвітності діяльності суб'єктів держсектору.

Саме тому теоретико-організаційні засади аналізу діяльності суб'єктів державного сектору включають сукупність принципів, методів, підходів і

процедур, що забезпечують комплексну оцінку ефективності, результативності та раціональності використання державних ресурсів. Ці засади визначаються специфікою функціонування державного сектору і спрямовані на досягнення прозорості, обґрунтованості прийняття управлінських рішень і підвищення суспільної довіри.

Об'єктами аналізу відповідно до його мети в державному секторі є фінансові та інші види ресурсів, але практика показує, що максимальну увагу приділяють саме першим. Тож найвагомішим об'єктом аналізу є виконання бюджетів, стан фінансових ресурсів, доходи і витрати. Але фінансові ресурси далеко не єдиний об'єкт аналізу. В його каденцію входять також діяльність загалом, в тому числі в контексті досягнення стратегічних цілей і завдань, а також якість надання послуг і дотримання законодавства.

Щоб аналіз був якісний і правдивий він з теоретичної точки зору повинен виконуватися з дотриманням принципів законності (дотримання законодавчих норм), системності (комплексний підхід до оцінки), об'єктивності (незалежність аналізу від суб'єктивного впливу), прозорості (доступність результатів аналізу зацікавленим користувачам) та орієнтації на результат (фокусування на кінцевих цілях й ефективності).

В складі ж організаційних засад варто відзначити виконавців аналізу (органи, що його здійснюють) (1), його етапи (2) та методи, або види (3) рис.

1.3. Треба сказати, що в умовах війни аналіз піддається впливу такого чинника як нестабільність, з чого випливає, що існують виклики, які на нього впливають. У їхньому складі доцільно виокремити:

- ~ відсутність уніфікованої методики для аналізу результативності діяльності;
- ~ недостатня автоматизація процесів аналізу;
- ~ обмежений доступ до даних для проведення зовнішнього аналізу.

Тож у перспективі цю систему слід розвивати, зокрема займатися розробкою сучасних аналітичних інструментів і платформ, підвищувати

рівень професіоналізму виконавців аналізу, гармонізацію методик. Розглянуті основні засади формують базу для підвищення ефективності управління державним сектором, сприяють прозорості й забезпечують відповідальність за прийняття управлінських рішень, однак у перспективі слід розвивати цифрові інструменти і платформи для аналізу даних (впровадження систем електронного обліку), удосконалювати нормативно-правову базу аналізу, в тому числі з урахуванням міжнародних стандартів, а також посилювати комунікативну взаємодію і цьому плані як всередині суб'єкта держсектору, так і з зовнішніми інституціями, зокрема й контролюючими.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

2.1. Особливості діяльності суб'єкта державного сектору і їх вплив на облік і контроль діяльності

Суттєве значення та вплив на організацію обліку має галузева специфіка суб'єкта державного сектору. Відділ фінансів є одним із структурних підрозділів, який має власні повноваження й створений відповідно до законодавства у складі Володимирської районної державної адміністрації (рис. 2.1). Структурна організація останньої включає в себе певну ієрархічно підпорядковані систему, яка складається з трьох основних складових: керівництва, апарату райдержадміністрації та управлінь і інших структурних підрозділів. Відділ фінансів очолює начальник, яка здійснює загальне керівництво усіма справами, які виконуються цим структурним підрозділом. До основних завдань, які покладаються на керівника та підпорядкований їй відділ відноситься: забезпечення реалізації державної бюджетної політики на території району (передбачає формування відповідних інструктивних матеріалів з формування бюджету, їх публічне обговорення та інші заходи і роботи); складання розрахунків до проекту районного бюджету та прогнозу на наступні за плановим два бюджетні періоди і подання їх на розгляд районній державній адміністрації (передбачає формування обґрунтувань до бюджету, власне самого бюджету і стратегічних його проектів); підготовка пропозицій щодо фінансового забезпечення заходів соціально-економічного розвитку району (передбачає формування обґрунтувань і показників, в тому числі до Стратегії розвитку району та інших документів); розроблення пропозицій з удосконалення методів фінансового і бюджетного планування та фінансування витрат; здійснення загальної організації та управління виконанням районного бюджету, координування в межах своєї компетенції діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

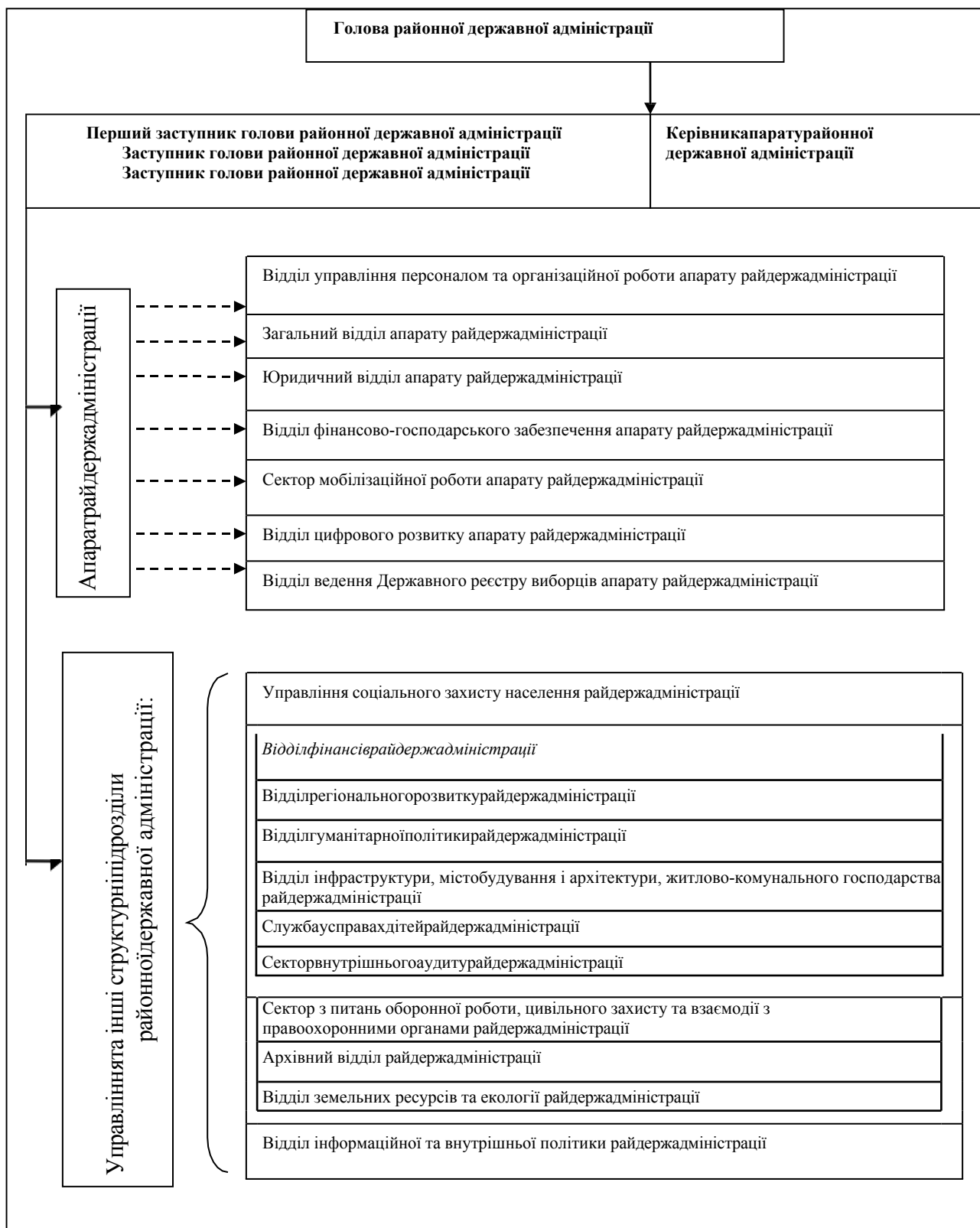


Рис. 2.1. Відділ фінансів у загальній структурі Володимирської районної державної адміністрації

Примітка: сформовано відповідно до інформації, оприлюдненої на офіційному сайті

Наприклад, одним із реалізованих завдань, які виконує досліджуваний Відділ, є розроблена та затверджена ним Інструкція з підготовки бюджетних запитів до проекту районного бюджету (розроблена на виконання вимог статей 20, 21, частини третьої статті 75 Бюджетного кодексу України) (Додаток А).

Слід зауважити, що ієрархічна побудова структури організації та місце Відділу у діяльності Володимирської районної державної адміністрації має своєрідний вплив на організації обліку, зокрема доходів і фінансування. Найперше, на що слід ще звернути увагу при цьому – це власне сама підпорядкованість Володимирської РДА (рис. 2.2).

При цьому важливо зауважити, що основною специфічною характеристикою, яка позначається на обліку, є саме факт підпорядкованості Володимирської РДА і її Відділу фінансів головному розпорядникові бюджетних коштів – Волинській ОДА. Поясненням служить той факт, що Відділ фінансів функціонує за рахунок державного бюджету. Отже з цього випливають усі відповідні особливості обліку й звітності. По суті – це бюджетна установа, яка здійснює діяльність на основі фінансування з державного бюджету, отож якщо Волинська ОДА – головний розпорядник коштів, то Фінансовий відділ Володимирської РДА є їй підзвітний.

Відділ фінансів виступає структурним підрозділом Володимирської районної державної адміністрації, підпорядковується голові цієї адміністрації, а також підзвітний і підконтрольний Департаменту фінансів Волинської обласної державної адміністрації.

До слова сама Волинська ОДА подає Бюджетні запити на отримання коштів по КВКВК 773 «Волинська обласна державна адміністрація» на здійснення виконавчої влади (Додаток В). Так на 2025 рік заплановано всього до отримання 311 619,0 тис. грн. з них з державного бюджету за загальним фондом – 308 273, 0 тис. грн., а за спеціальним – 3 346,0 тис грн. В бюджетному запиті на 2026 та 2027 рік заплановані аналогічні суми.

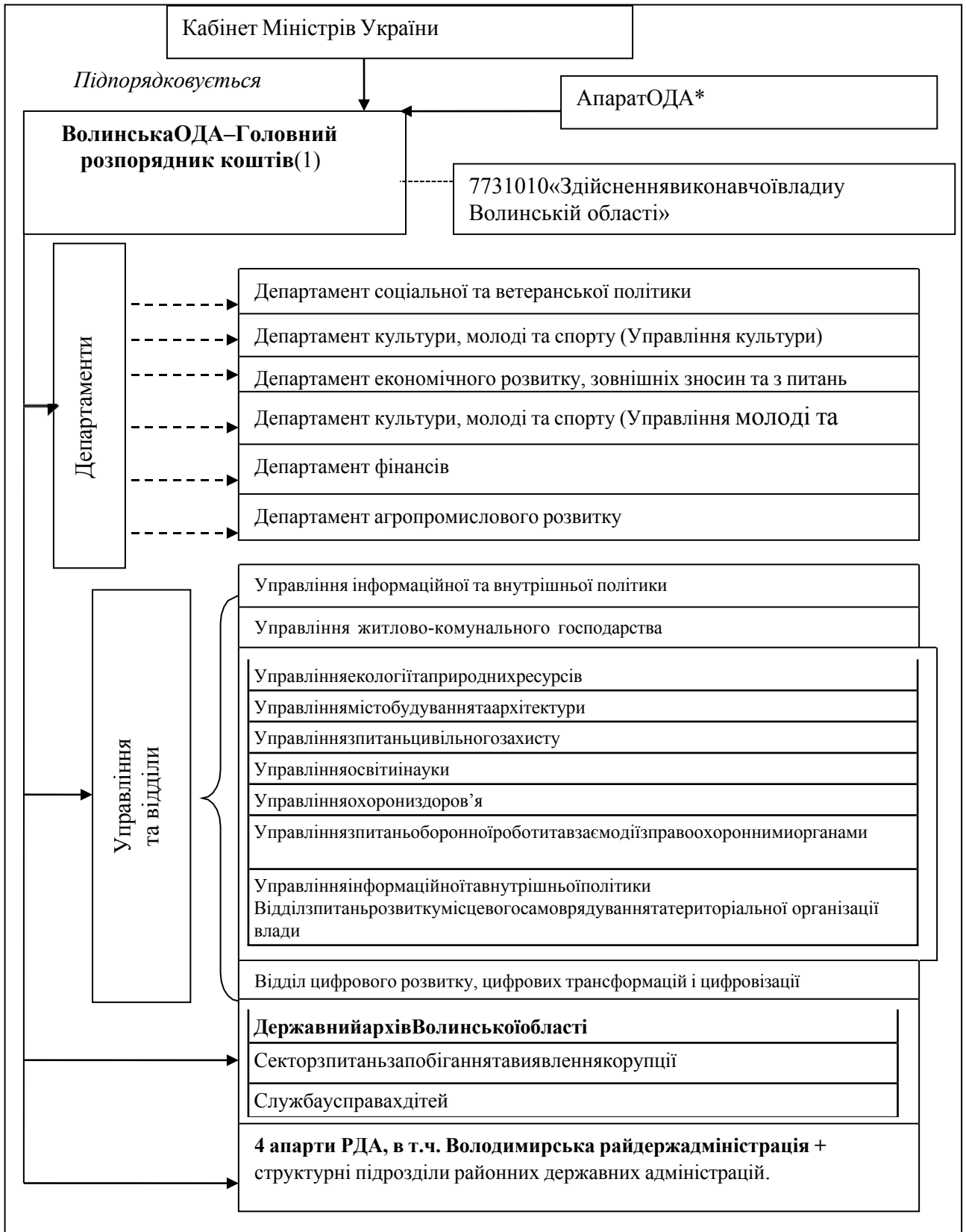


Рис. 2.2. Організаційно-структура підпорядкованість Володимирської РДА та її місце у віданні головного розпорядника бюджетних коштів (ГРБК) – Волинської ОДА

Примітка: сформовано на основі даних, оприлюднених на офіційному сайті Волинської ОДА; * - подано у додатку Б; (1) – деталізовано за текстом роботи

Щодо бюджетних програм районного бюджету, то Відділ фінансів їх готує для затвердження у встановленому порядку разом з відповідними іншими управліннями, яких вони стосуються. Так, за приклад, можемо навести накази про затвердження паспортів бюджетних на 2024 рік по Управлінню соціальної та ветеранської політики. Затверджено паспорти по 2 програмах КПКВК 0813050 «Пільгове медичне обслуговування осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» в обсязі 81 664 грн. та КПКВК 0813090 «Видатки на поховання учасників бойових дій та осіб з інвалідністю внаслідок війни» – 79 400 грн., КПКВК 0813171 «Компенсаційні виплати особам з інвалідністю на бензин, ремонт, технічне обслуговування автомобілів, мотоциколясок і на транспорті обслуговування» – 57 400 грн. (Додаток Г).

Щодо самого Фінансового відділу, то у ньому згідно штатного розпису кількість штатних посад складає 5, з них:

- 1 начальник відділу (посадовий оклад 7900,0 грн.);
 - 1 заступник начальника (посадовий 6500, 0 грн.);
 - 1 Головний спеціаліст-бухгалтер (посадовий оклад 5600, грн.);
 - 2 головних спеціалісти (з посадовим окладом 5600 грн. у кожного)
- (табл. 2.1).

Відповідно – це позначається на системі обліку в частині нарахування та виплати заробітної плати, що виплачується з коштів, виділених з державного бюджету на фінансування Відділу фінансів. Це впливає з того, що оскільки Волинська ОДА є головним розпорядником коштів, а Відділ фінансів Володимирської РДА (як і сама райдержадміністрація) – розпорядниками нижчого рівня.

З штатного розпису бачимо, що Відділ фінансів має в штаті Головного спеціаліста-бухгалтера, в обов'язки якого входить виконання розрахункових процедур, участь в розробці й обґрунтуванні паспортів бюджетних програм в

цілому для Володимирської райдержадміністрації, а також нарахування заробітної плати своїм працівникам. Окрім цього, головний спеціаліст-бухгалтер Відділу фінансів веде контроль за відображенням всіх операцій на рахунках бухгалтерського обліку, організовує проведення інвентаризації перед складанням звітності, власне, формує фінансову та бюджетну звітність, контролює стан використання та збереження активів.

Таблиця 2.1

Штатний розпис
Відділу фінансів Володимирської райдержадміністрації
(вводиться в дію 01 січня 2023 року)

№	Назва структурного підрозділу та посад	Кількість штатних посад	Посадовий оклад, (грн.)	Фонд заробітної плати на місяць за посадовими окладами, (грн.)
1	2	3	4	5
1	Начальник відділу	1,0	7900,0	7900,0
2	Заступник начальника	1,0	6500,0	6500,0
3	Головний спеціаліст-бухгалтер	1,0	5600,0	5600,0
4	Головний спеціаліст	1,0	5600,0	5600,0
5	Головний спеціаліст	1,0	5600,0	5600,0
	Усього	5,0	31200,00	31200,00

Примітка: джерело – штатний розклад

Важливою особливістю досліджуваного нами Відділу є його належність до неприбуткових організацій. Це також накладає відбиток на облік і контроль, оскільки визначає важливу характеристику – відсутність прибутку, отже і відсутність його обліку.

З іншого боку, незважаючи на це, через використання національних облікових стандартів для державного сектору і наявність в них положень, що передбачають альтернативи в обліку, досліджуваний відділ має вирішити такі питання через посередництво розробки облікової політики.

Більш предметно можуть охарактеризувати вплив на облік і контроль завдання, які виконує Відділ фінансів відповідно до установчих документів (рис. 2.3).

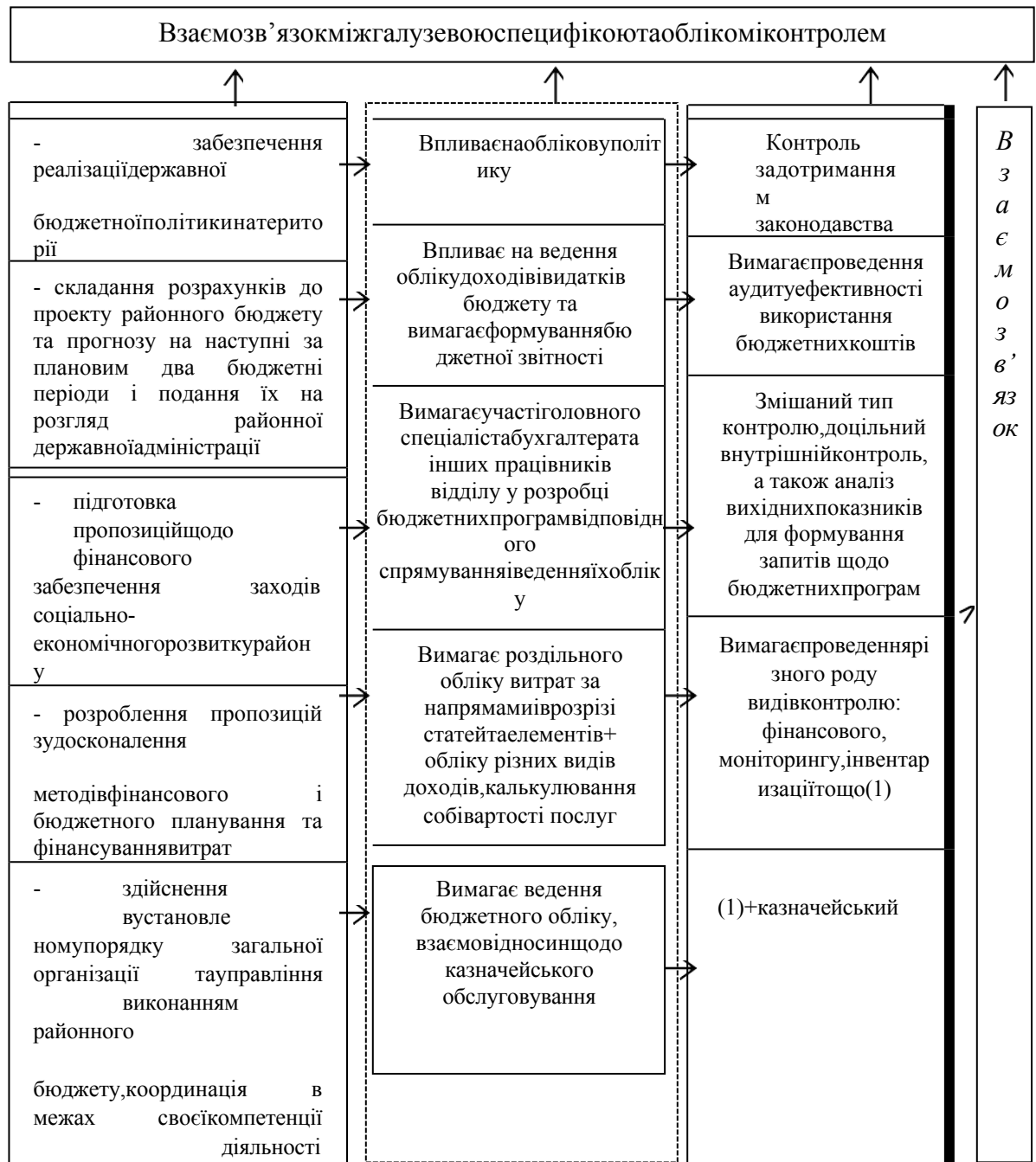


Рис. 2.3. Вплив завдань Відділу фінансів згідно установчих документів на системи обліку та контролю

Джерело: сформовано автором самостійно

Таким чином наша логічна схема аргументації впливу особливостей діяльності суб'єкта державного сектору на системи обліку та аналізу базується на врахуванні як галузевої специфіки, так і власне тих завданнях,

які виконує досліджуваний Відділ. Принагідно слід зауважити, що для повноти картини і досягнення ефективного господарювання слід оперувати й застосовувати аналітичний інструментарій, який дозволяє повною мірою оцінити ефективність і результативність як використання бюджетних коштів, так і наявних у Відділі інших ресурсів.

2.2. Облік і документування ресурсного забезпечення діяльності суб'єкта державного сектору

Система обліку ресурсів передбачає врахування їхнього складу та класифікації. З позиції вагомості на першому місці серед ресурсів слід назвати фінансові, потім матеріальні та трудові. Фінансові ресурси Відділу фінансів Володимирської РДА формуються за рахунок коштів державного бюджету, тобто іншими словами діяльність управління реалізується за рахунок коштів держбюджету і воно за його рахунок утримується. До слова, обсяги фінансування у динаміці за останні два роки показують позитивну динаміку (рис.2.4).

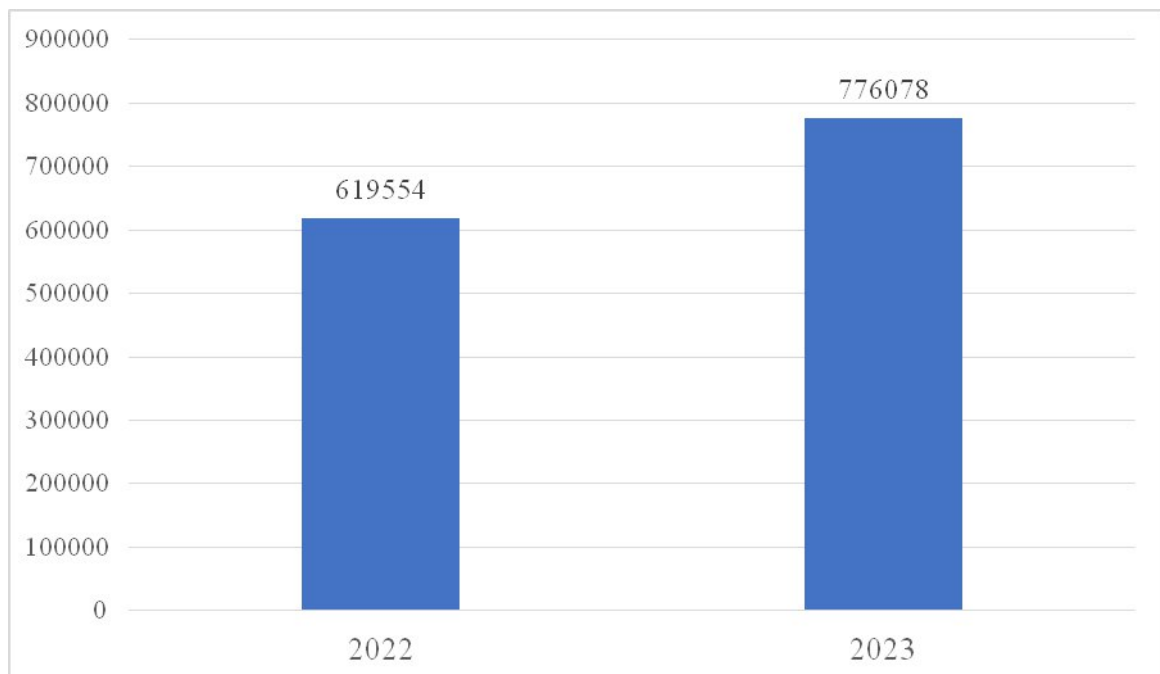


Рис. 2.4. Бюджетні асигнування для Відділу фінансів Володимирської РДА, грн.

Примітка: Джерело додаток Д

До слова бюджетне асигнування офіційно ідентифікується як : «повноваження, що надається розпоряднику бюджетних коштів згідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету [2]. Асигнування Відділ отримує на основі належним чином складеного й затвердженого кошторису (рис. 2.5).

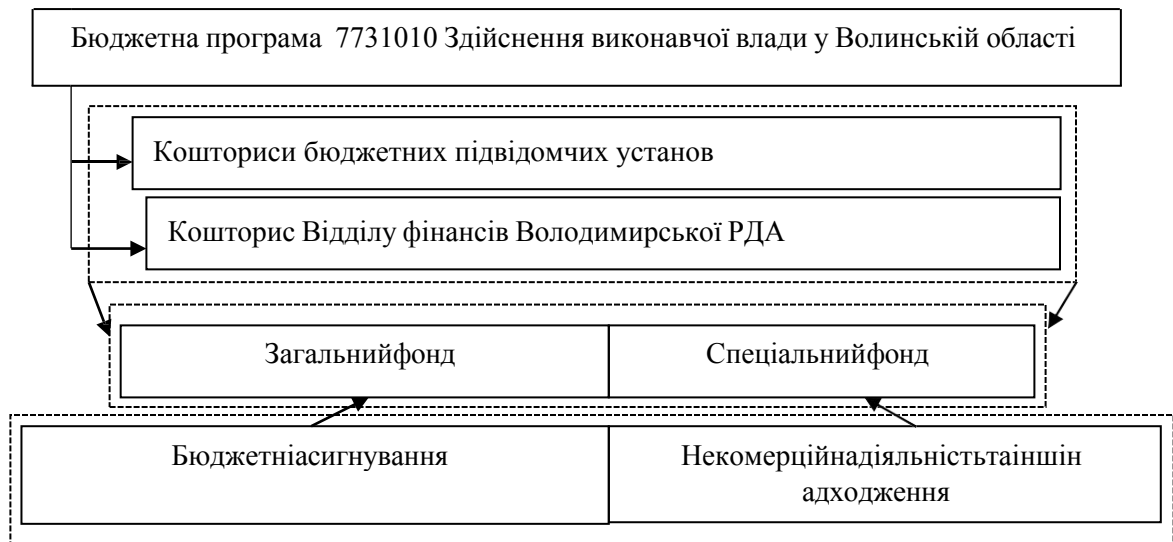


Рис. 2.5. Схема і елементи механізму отримання фінансових ресурсів Відділом фінансів Володимирської РДА і підвідомчих установ в рамках бюджетної програми 7731010 Здійснення виконавчої влади у Волинській області

Примітка: систематизовано автором

Облік бюджетних асигнувань (в нашому випадку асигнувань з держбюджету) реалізують з використанням реєстраційного рахунку (рах. В Плані рахунків №2313). За дебетом цього рахунку проводять надходження, а за кредитом – витрачання коштів (касові видатки). Останні вважаються сумами, що отримані з казначейського рахунку в вигляді готівки чи використано безготівково. З іншого боку, в площині позиціонування асигнувань як доходів Відділу для їх відображення використовують пасивний рах. 7011 «Бюджетні асигнування».

Отже, облік бюджетних асигнувань у досліджуваному Відділі фінансів ведеться з дотриманням вимог національних стандартів на рахунках 7 Класу Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору.

Основні господарські операції, що мають стосунок до фінансових ресурсів можна в скороченому вигляді подати так, як це зроблено в табл. 2.1. При цьому важливо зауважити, що в теоретичному плані і в практиці обліку розмежовують операції з доходами від обмінних (1) і необмінних операцій (2).

Таблиця 2.1

Облік основних операцій, пов'язаних з фінансовими ресурсами

	Операція, що відображається в обліку	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>(1) обмінні</i>				
1.	Бюджетне асигнування з держбюджету на здійснення діяльності Відділу фінансів (загальний фонд)	2313	7011	776078
2.	Інші операції: наприклад, відшкодування відповідальними особами вартості недостач	2115	7111	870
<i>(2) необмінні</i>				
5.	Отримання натуральної гуманітарної допомоги	2313	7511	1500
6.	Подаровано цінності, що належать до групи запасів	15, 1812	7511	1600
7.	В результаті внутрішнього переміщення оприбутковано МШП	1812	7511	800

Примітка: узагальнено виходячи з чинної практики

В таблиці наведено основні операції та рахунки для їх відображення. А в складі документального забезпечення варто назвати такі групи: планові документи; первинні документи та облікові регістри; звітні документи. В складі:

~ першої групи перебувають: паспорти бюджетних програм (розробляються й затверджуються за вимогами Бюджетного кодексу); кошторис (основа фінансування, що формується відповідно до Положення №228) і розрахунки до нього; план асигнувань (визначає обсяги видатків в кожному місяці; Накази щодо затвердження кошторисі та змін в ньому і

розпорядження про використання бюджетних коштів і потрібне коригування планів;

~ другої групи перебувають: договори (в т.ч господарські для реалізації бюджетних програм чи додаткові при змінах умов перших); реєстраційні – Єдиний реєстр бюджетних зобов'язань; акти виконаних робіт чи послуг; платіжні доручення (здійснення платежів через казначейство); виписки з казначейського рахунку; меморіальні ордери; відомості обліку асигнувань, зобов'язань, заборгованості;

~ до третьої групи відносяться: фін звітність у складі: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів; бюджетна звітність: зведена (про виконання кошторису); звіти про виконання паспортів бюджетних програм.

Організація обліку фінансових ресурсів таким чином, направлена на забезпечення дотримання принципу цільового використання коштів, передбачає активну взаємодію з Казначейством і дотримання облікових стандартів.

Для покращення стану фінансових ресурсів і їх обліку слід активізувати розвиток можливих дозволених чинним законодавством платних послуг Відділу фінансів з відповідним облікових відображенням надходжень за видами. При цьому слід визнати, що критичний аналіз Плану рахунків, зокрема 7 їх Класу не надто пристосований для обліку таких надходжень, які в класичному випадку розглядаються як спецфонд.

Попри те, що операції, що пов'язані з надходженнями до цього фонду, відносяться згідно чинних нормативних приписів до обмінних операцій, й відповідно обліковуються, такий підхід не дає достатньо широкої аналітики. Тому вирішення питання відокремленого обліку надходжень спеціального фонду, в тому числі пошук напрямів і можливостей надання дозволених платних послуг (які наразі абсолютно не практикуються досліджуваним відділом) важливі завдання на майбутнє для активізації діяльності та

підвищення ефективності функціонування досліджуваного структурного підрозділу.

Наступною важливою групою є матеріальні ресурси. Відділ фінансів є відокремленим структурним підрозділом, що має власний баланс, а отже і має такі ресурси. Згідно балансу по них маємо такі дані, що вказують на склад названої групи ресурсів (рис. 2.6).

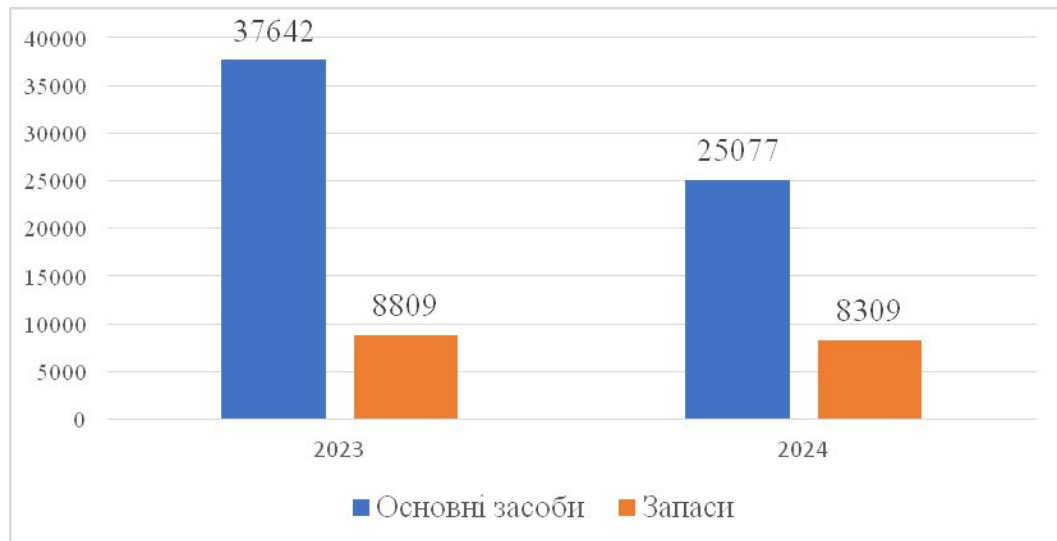


Рис. 2.6. Витяг з даних Балансу на 01.01.2024 р. Відділу фінансів Володимирської РДА, грн.

Примітка: Джерело додаток Ж

Отже, основні засоби і запаси є матеріальними ресурсами, якими володіє Відділ фінансів, який нами досліджується.

То ж якщо облік доходів ведеться відповідно до приписів Національного положення (стандарту) БО ДС 124 «Доходи» [5], то облік основних засобів і запасів провадиться згідно вимог однойменних національних стандартів №121 [9] та №123 [7].

В системі рахунків для основних засобів передбачено 1, а для запасів 2 Клас рахунків. По перших нараховується знос за прямолінійним методом, а по других відбувається пряме списання на витрати діяльності. Як бачимо з рис 2.6, основні засоби, що перебувають у віданні Відділу досить старі, оскільки їхня залишкова вартість невисока, натомість знос складає у 2023

році 649715 грн., а у 2024-му – 207114 грн. Натомість первісна вартість цих засобів була 687357 та 232191 грн. відповідно. У 2024 році було списано основних засобів на суму 455166 грн., а нарахована амортизація була відображена проводкою дебет 8114 кредит 1411. Критичний аналіз практики обліку основних засобів дозволяє стверджувати, що він ведеться з дотриманням відповідних нормативних приписів і з використанням первинних документів стандартизованих форм (актів, карток, відомостей тощо). Проте є потреба в оновленні основних засобів і кращій їх ефективності. З точки зору обліку, для його покращення і формування засад оновлення основних засобів доцільно було б формувати резерв для такого оновлення (можливо як це відбувається в деяких зарубіжних країнах при формуванні амортизаційного фонду).

Щодо запасів, то їх у розпорядженні аналізованого відділу не так уже й багато. В їхньому складі є канцелярські та інші приладдя. При цьому слід звернути увагу на той факт, що в відділі розмежовують облік малоцінних і швидкозношуваних предметів і облік запасів, які до них не належать. До прикладу, ті запаси, які вказані в балансі Відділу, складаються з двох їх видів: запасні частини (в сумі 1632 грн.) і малоцінних та швидкозношуваних предметів (на загальну суму 6677 грн.).

Для покращення обліку запасів (який, до слова, також ведеться у досліджуваному Відділі з дотриманням законодавчих вимог) доцільно в примітках (а, відповідно і в обліку на аналітичних рахунках) деталізувати запасні частини за видами, що покращить їх контроль. Наприклад, запасні частини можуть бути деталізовані з урахуванням їх стану: нові чи з реставрації (аналогічно, скажімо як і автомобільні шини в складі основних засобів).

Трудовим ресурсам ми приділимо менше уваги в силу їх кількісного складу – 5 працівників Відділу, а також через обмеженість в обсягах нашої дослідницької роботи. В системі обліку як такого їхнього індивідуального відображення немає так основних засобів чи запасів, але є нарахування

заробітної плати. В системі рахунків це робиться записом дебет 8011 – кредит 651, нарахування ЄСВ показується в кредиті 6313. Утримання зменшують обсяг нарахованої заробітної плати, тобто йде дебет рах. 651. І згідно останніх нововведень збільшився відсоток військового збору з 1 грудня. Він складе 5%, замість 1,5% до цього часу. Сплачується він від загального доходу: заробітної плати, лікарняних виплат тощо.

Документальне забезпечення обліку заробітної плати включає бухгалтерську довідку розрахунок, розрахунково-платіжні відомості (ф. №П-6, виписки з реєстраційного рахунку тощо. Якщо говорити про працівників як людський ресурс, то по перше, варто переглянути посадові оклади працівників відділу (вони практично наближені до мінімальної заробітної плати, а натомість працівники є висококваліфіковані, мають відповідний освітній і фаховий рівень), а по друге, як свідчить проведене нами дослідження, досліджуваний Відділ не має у складі Балансу нематеріальних активів. А останні можуть виникати на засадах кращої оцінки власного персоналу. Мається на увазі те, що висококваліфіковані фахівці є потенційним джерелом нематеріальних активів.

З точки зору досягнення реальної завершеності ведення бухгалтерського обліку важливе значення має звітність. Фінансовий відділ Володимирської РДА, як самостійний структурний підрозділ, що має власний баланс формує та подає у різні інстанції фінансову та бюджетну звітність. Це пов'язано з його джерелом фінансування, наявністю статусу неприбуткової організації та галузевою специфікою, зокрема особливостями діяльності. Відділ складає бюджетну та фінансову звітність оскільки він отримує асигнування з державного бюджету. Звітність (обидва види) є місячна, квартальна та річна. Бюджетна звітність стосується виконання кошторису, кредиторської та дебіторської заборгованості, виконання бюджетних програм. Фінансова звітність формується згідно встановленого офіційного переліку, а саме баланс (Додаток Ж), звіт про фінрезультати

(Додаток З), звіт: про рух грошових коштів (Додаток Д); про власний капітал (Додаток И), примітки до фінзвітності (Додаток К).

Вся звітність досить повноцінно, як свідчить проведений нами аналіз, відображає дійсний стан активів і пасивів, а також результатів діяльності досліджуваного відділу. Однак, є потреба на наш погляд, розвивати інші форми звітності та удосконалювати існуючі (окремі пропозиції щодо цього є в нашій роботі вище). А щодо інших форм, то в перспективі добре було б розвивати управлінську звітність. Звітність, як і система обліку підлягають контролю з боку державних інституцій якими є Державна аудиторська, Податкова та ін. служби, Казначейство, що забезпечує прозорість, раціональність і ефективність використання бюджетних коштів і є надзвичайно важливим в умовах хронічного дефіциту державного бюджету.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ЦНСП ЯК СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Контроль діяльності суб'єкта державного сектору та його напрями

В діяльності будь-якої організації важливе місце посідає контроль. Він буває внутрішній і зовнішній. В класичному розумінні внутрішній контроль здійснюється самою організацією, а зовнішній провадиться відповідними зовнішніми інституціями. Але у випадку бюджетних установ, до яких належить аналізований Відділ фінансів, застосовується відповідно до законодавства дещо інший підхід до ідентифікації понять зовнішнього та внутрішнього контролю. Відповідно до сучасних нормативних положень існує поняття державного внутрішнього контролю, яке стосується, зокрема й державного сектору.

Є таке офіційне означення, яке дає відповідна Концепція: «Державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості [8].

Згідно Бюджетного кодексу: «Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління» [2].

З позиції класичного уявлення, внутрішній контроль в Відділі здійснює його керівник. Але можемо також говорити про контроль, який проводиться головним спеціалістом-бухгалтером, тобто про бухгалтерський контроль. Перший реалізується щодо виконання функціональних повноважень

працівниками відділу, а також керівник перевіряє правильність ведення обліку й звітності, дотримання виконання кошторису. Його ще називають поточним контролем, або поточним управлінським контролем. Другий (бухгалтерський) передбачає перевірку достовірності, повноти й правдивості облікових даних в первинних документах і їх верифікацію на предмет відповідності записам у регістрах обліку та звітності. Особливий акцент робиться на контролі бюджетних програм. Зокрема йдеться про забезпечення цільового витрачання коштів, передбачених паспортами бюджетних програм.

Щодо зовнішнього контролю, то він є багаторівневим і також стосується дотримання законодавства, раціонального та ефективного витрачання бюджетних коштів, а також достовірності облікових даних і звітності. Такого роду контроль реалізується державними інституціями: Державною казначейською службою (1), Рахунковою палатою (2), Державною аудиторською службою (3), а також своєрідним контролюючим органом- Міністерством фінансів (4) (рис. 3.1).

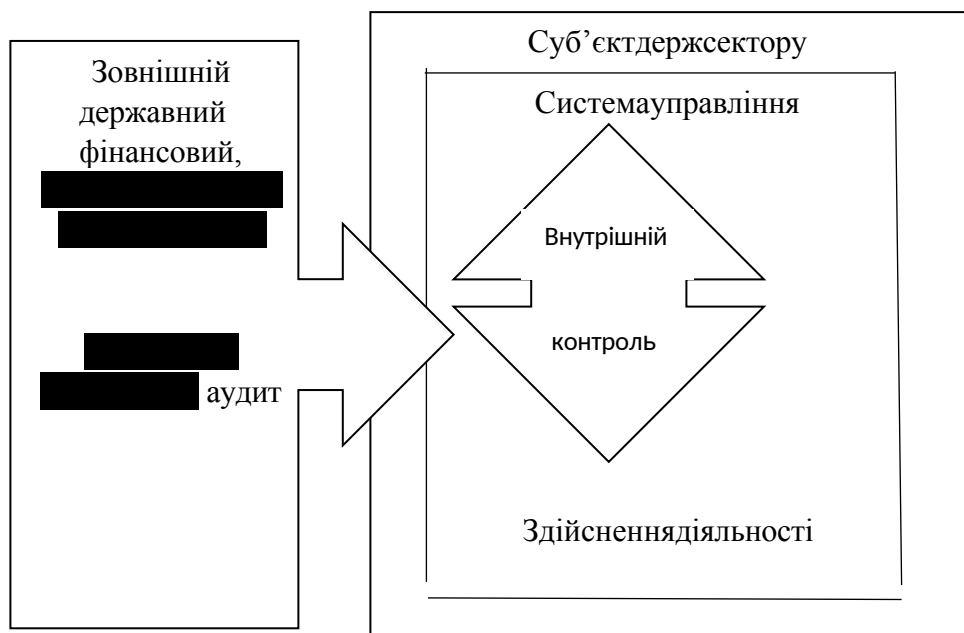


Рис. 3.1. Взаємозв'язок видів контролю, що здійснюється різними державними інституціями

Примітка: сформовано з використанням вихідних даних джерела [27, с.9]

В більш деталізованому плану, то (1) проводить контроль реєстрації зобов'язань, проведення платежів (в т. ч на предмет відповідності цільовому використанню коштів) перевірку відповідності поданих Відділом фінансів Володимирської РДА документів вимогам чинного законодавства. (2) – перевіряє ефективність використання виділених з державного бюджету на функціонування установи коштів. (3) також контролює ефективність використання бюджетних коштів, а для цього проводить фінансові аудити, аудити ефективності, ревізії, перевірки, моніторинг (виконання бюджетних програм, наприклад), контролю дотримання законодавства. (4) формує приписи щодо форм і змісту звітності, порядку ведення обліку, а також контролює відповідність звітності затвердженим формам і строкам подання.

Щодо аудиту, то він буває різних видів (рис. 3.2).

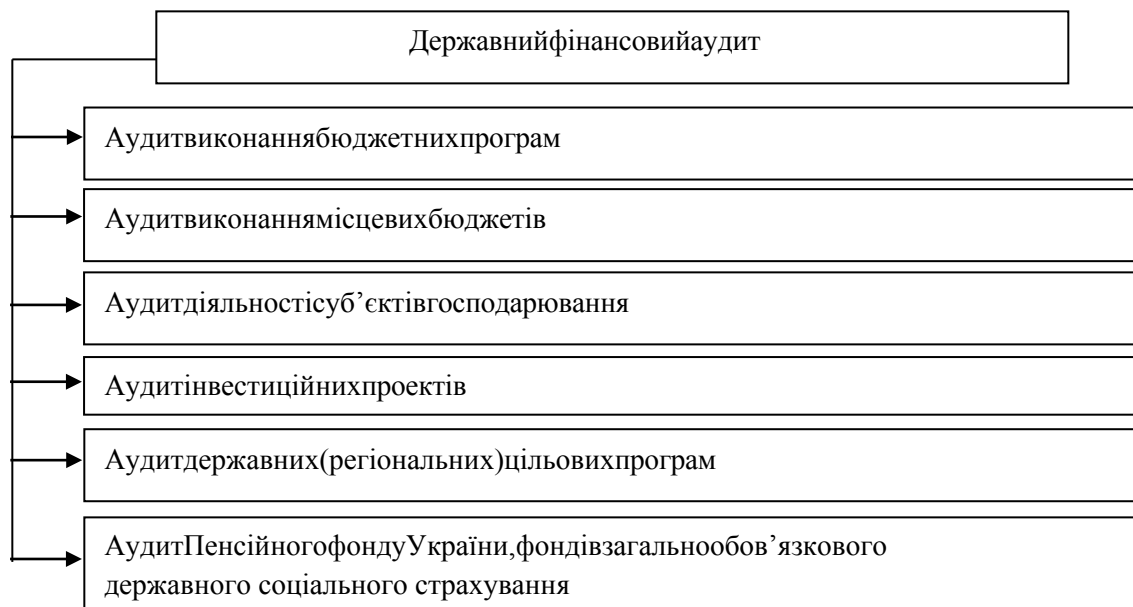


Рис. 3.2. Види державного фінансового аудиту

Примітка: Джерело [28, с. 28]

В досліджуваному Відділі фінансів актуальним є аудит бюджетних програм, оскільки, як уже зауважувалося нами, вони притаманні діяльності цієї інституції та є відповідні паспорти таких програм, про які вже було написано вище.

Критично оцінюючи існуючі підходи види контролю та їх методики, можемо резюмувати, що основні аспекти контролю діяльності досліджуваного відділу стосуються в основному таких питань як: організація роботи відділу (як виконуються повноваження працівниками, чи дотримані плани робіт, чи виконуються розпорядження керівника); дотримання бюджетного законодавства (законність формування бюджету і виконання кошторису, правильності розподілу й використання виділених асигнувань); робота щодо місцевого бюджету (своєчасність і правильність розподілу, перевірка відповідності планових і фактичних показників).

А от щодо контролю обліку, то він спрямований на перевірку первинних документів, облікових реєстрів і встановлення відповідності дотриманню стандартів. Останнє, до слова, стосується і звітності, але спрямування контролю в питаннях звітності полягає у таких основних аспектах як: точність і повнота (чи відповідають дані звітності даним обліку і чи немає арифметичних помилок і перекручень); своєчасність подання у відповідні інстанції (дотримання строків подання); відповідність затвердженим формам.

Інструментами контролю в першу чергу є проведення інвентаризацій, перевірка правильності відображення операцій в документах і реєстрах тощо. А результуючими документами – Акти перевірки, які одночасно можуть містити рекомендації з усунення недоліків, приписи і розпорядження у разі виявлення порушень і застосування штрафних санкцій (наприклад за результатами ревізії).

Наразі вагомими проблемами контролю є недостатня комп'ютеризація контрольних процесів, а основними недоліками – відхилення від цільового використання коштів і помилки в облікових документах. Однак це наш узагальнений висновок, бо щодо аналізованого відділу, то нецільового використання коштів згідно останніх контрольних даних не було.

Більш детально доцільно розглянути специфіку проведення внутрішнього аудиту в Володимирській РДА. Одним із документів, який

визначає засади, завдання і принципи внутрішнього аудиту є підписана «Декларація внутрішнього аудиту Володимирської районної державної адміністрації». Іншим регулюючим документом є Положення про сектор внутрішнього аудиту Володимирської райдержадміністрації. Внутрішній аудит здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту у Володимирській РДА. Основні завдання підрозділу полягають у проведенні оцінки: ефективності планування і виконання бюджетних програм і результатів їх виконання; використання й збереження активів; управління бюджетними коштами і державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності; ризиків та багато ін.

Внутрішній аудит здійснюється на основі Операційного плану діяльності з внутрішнього аудиту. В основному об'єктами внутрішнього аудиту виступають: процеси планування, виконання та результати виконання бюджетних програм; діяльність установи щодо управління державним (комунальним) майном; система управління ризиками; Діяльність установи щодо уникнення кадрових ризиків та управління персоналом. Операційний план має 3 розділи: 1. Здійснення внутрішніх аудитів; 2. Здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту; 3. Обсяги робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з іншої діяльності з внутрішнього аудиту. За кожним розділом передбачені певні заходи, а також терміни їхнього виконання.

Головою Володимирської РДА також затверджений План діяльності з внутрішнього аудиту на 2024-2026 роки. Цей план, натомість складається з дев'яти розділів: 1. Мета внутрішнього аудиту; 2. Підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту; 3. Стратегічні цілі, завдання та ключові показники результативності, ефективності внутрішнього аудиту; 4. Визначені для дослідження ризикові сфери та пріоритетні об'єкти внутрішнього аудиту; 5. Здійснення внутрішніх аудитів у 2024 році (за результатами оцінки ризиків); 6. Здійснення внутрішніх аудитів у 2024 році (за дорученням/зверненням); 7. Здійснення внутрішніх аудитів у 2024 році

(розпочаті та не завершені у попередньому році); 8. Здійснення іншої діяльності з внутрішнього аудиту у 2024-2026 роках; 9. Обсяги робочого часу на здійснення внутрішніх аудитів та виконання заходів з внутрішнього аудиту на 2024 рік.

У цілому контроль спрямований на різносторонню оцінку діяльності Володимирської РДА, але щодо Відділу фінансів, то він здійснюється щодо обліку та звітності, і спрямований на забезпечення прозорості, ефективності використання бюджетних коштів і дотримання вимог законодавства. Взаємодія між внутрішніми і зовнішніми органами контролю є ключовою для попередження порушень і покращення фінансової дисципліни.

3.2. Аналіз основних показників діяльності суб'єкта державного сектору

Окрім контролю, важливу роль у забезпеченні ефективного витрачання бюджетних коштів відіграє аналіз. В сучасних умовах аналіз набуває щоразу більшого значення, оскільки дозволяє забезпечити більш ефективне здійснення діяльності, підвищити її результативність. В діяльності Відділу фінансів завдяки його проведенню можна досягти покращення ефективності управління фінансами. Використання результатів аналізу служить основою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування, розподілу й використання бюджетних коштів. Таким чином оптимізація витрат (визначення резервів зниження неефективних витрат) – одне з головних завдань аналізу. А не менш важливим його призначенням є контроль за ефективністю використання коштів. Таке поєднання характерне через специфіку, притаманну державному сектору, а саме тому, що завдяки проведенню відповідних аналітичних обчислень можна визначити рівень економічної ефективності бюджетних програм, що є міждисциплінарним завданням. Окрім цього, застосування інструментарію аналізу уможливорює оцінку соціально-економічного впливу фінансових заходів. По відношенню

до аналізованого відділу можна стверджувати наявність щонайменше двох напрямів аналізу: аналіз діяльності самого відділу та аналіз виконання бюджетних програм. Щодо діяльності, то важливим показником Відділу фінансів Володимирської РДА є обсяг асигнувань.

З початку 2023 року на утримання відділу фінансів надійшло відкритих асигнувань загального фонду 627270,00 грн. Касові видатки за цей рік становлять 619554,30 грн. (табл. 3.1, рис. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз касових видатків Відділу фінансів Володимирської РДА і їх структури у 2023 р.

Статті видатків	Сума, грн.	Структура, %
Заробітна плата	336579,17	54,32
Нарахування на заробітну плату	226840,42	36,61
Оплата енергоносіїв	36134,71	5,8
Інші видатки	20000	3,27
Всього	619554,30	100

Примітки: сформовано на основі фактичних даних про касові видатки

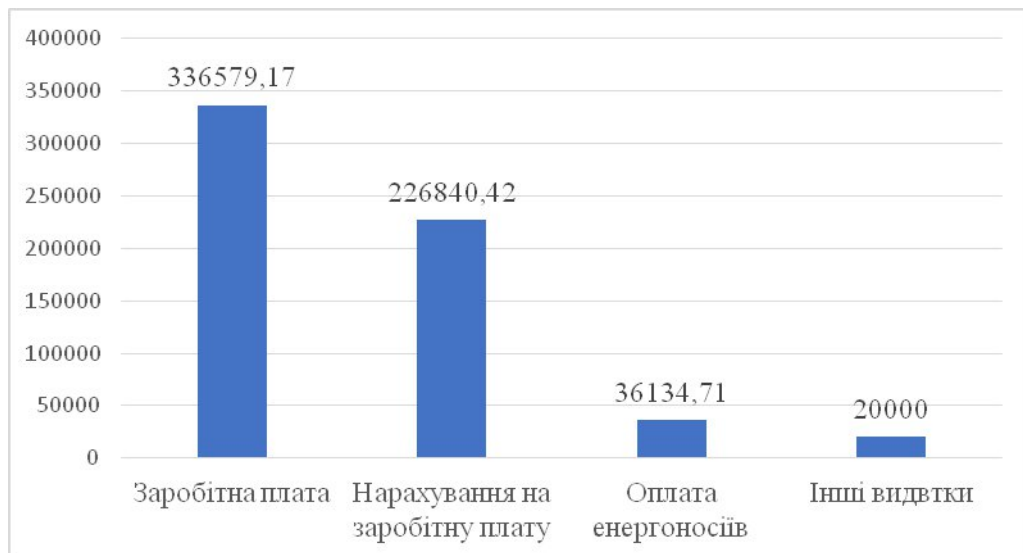


Рис. 3.1. Касові видатки Відділу фінансів Володимирської РДА у 2023 р., грн.

Примітки: сформовано на основі фактичних даних

За результатами проведеного аналізу можемо зауважити, що найбільшу питому вагу у структурі касових видатків відділу займає заробітна плата –

54,32%, далі йдуть нарахування на заробітну плату – 36,61%, на третьому місці оплата енергоносіїв – 5,8%, а інші видатки складають 3,27%.

Залишки відкритих асигнувань на 01.01. 2024 р. становлять по Відділу фінансів 7615,7 грн. (КЕКВ 2111 – 0, 32 грн., КЕКВ 2120 – 1420,09 грн., КЕКВ 2272 – 24, 00 грн., КЕКВ 2274 – 6064,58 грн., КЕКВ 22175 – 106,71 грн.), які виникли з причини відсутності фактичних видатків (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз структури залишків відкритих асигнувань Відділу фінансів Володимирської РДА станом на 01.01.2024 р.

КЕКВ	Сума, грн.	Структура, %
2274	6064,58	79,6
2120	1420,09	18,6
22175	106,71	1,4
2272	24, 00	0,3
2111	0,32	0,1
Всього	7615,7	100

Примітки: сформовано на основі фактичних даних

Згідно проведеного аналізу найбільшу питому вагу у структурі залишків відкритих асигнувань станом на 01.01.2024 р. займає КЕКВ 2274 – 79,6%. Тобто оплата природного газу, яка регламентується відповідними інструктивними матеріалами. На другому місці в структурі залишків перебуває КЕКВ 2129 – 18,6%, який стосується нарахувань на заробітну плату. Інші видатки займають набагато менші частки – від 1,4 до 0,1%.

З цього випливає, що при плануванні були враховані більші потреби, ніж виявилися. Але суми незначні, тому слід вважати, що у Відділі володіють інформацією та з великою вірогідністю планують видатки. Відхилення, які виявлені та наявні залишки по КЕКВ 2274 пов'язані з економією на опаленні через теплішу зиму.

Джерелом аналізу Відділу фінансів також може бути Баланс (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Аналіз активів і пасивів Відділу фінансів Володимирської РДА

Статті балансу	Сума, грн.		Відхилення, +; -	Структура, %, у 2024 р.
	2023	2024		
<i>Актив</i>				
Основні засоби:	37642	25077	-12 565	75,1
первісна вартість	687357	232191	-455 166	-
знос	649715	207114	-442 601	-
Запаси	8809	8309	-500	24,9
Усього за розділом 1	46451	33386	-13 065	-
Поточна дебіторська заборгованість:				-
За розрахунками із соціального страхування	2182	-	-2182	-
Усього за розділом 2	2182	-	-2181	-
Баланс	48633	33386	-15 247	100
<i>Пасив</i>				
Власний капітал	687357	232191	-455 166	33,8
Фінансовий результат	- 640906	-198805	442 101	66,2
Усього за розділом 1	46451	33386	-13 065	
Поточні зобов'язання:				
за розрахунками з оплати праці	2182	-	-2182	
...	-	-		
Баланс	48633	33386	-15 247	100

Примітки: розраховано на основі фактичних даних

Проведений аналіз свідчить, що в структурі активів найбільшу питому вагу займають основні засоби – 75,1%. По балансу Відділу на початок звітного періоду первісна вартість основних засобів становила 687357 грн., а на кінець – 232191 грн., а знос 207224 грн. Динаміка усіх статей балансу негативна, тобто і активи і пасиви станом на кінець звітного 2023 року зменшилися на загальну суму 15247 грн. Але позитивний момент в тому, що за цей період негативний фінансовий результат також знизився. Цікавими результатами характеризується стан основних засобів. Однак для їх пояснення необхідно було звернутися до даних обліку.

Отже, за звітний період насправді відбулося збільшення вартості основних засобів на 414334 грн. у зв'язку з дооцінкою, а також зменшення –

на суму 869500 грн. у зв'язку з продажем і списанням з балансу установи окремого майна відповідно до Наказу №174 від 16.05.2023 р. та Наказу №211 від 07.07.2023 р. Фінансовий результат (збиток, або від'ємний) на початок року становив 640906 грн. Дефіцит/профіцит на звітний період склав (-455166) грн. Фінансовий результат на 01.01.2024 р. становить (-198805) грн. На зміну накопиченого фінансового результату виконання кошторису у звітному періоді вплинуло списання зносу на продану будівлю в сумі 456783 грн., списання залишкової вартості будівлі в сумі 412717 грн.

Проведений аналіз загалом засвідчує прагнення Відділу до забезпечення раціонального ведення господарювання, зниження рівня збитковості.

Не менш важливим джерелом для аналізу є Звіт про фінансові результати. З нього також можна встановити динаміку і структуру доходів і витрат (табл. 3.4 та 3.5).

Таблиця 3.4

Аналіз динаміки та структури доходів Відділу Фінансів Володимирської РДА за 2023 р.

Статті Звіту	Сума, грн.		Відхилення, +; -	Структура, %, у 2023 р.
	2023	2022		
<i>Доходи</i>				
Бюджетні асигнування (група від обмінних операцій)	619554	776078	-156 524	99,3
Трансферти (група від необмінних операцій)	400	-	400	0,7
Усього доходів	623554	776078	-152 524	100
<i>Витрати</i>				
(за обмінними оп.)				
на виконання бюджетних програм	637336	795801	-158 465	60,6
інші	412717	-	412717	39,3
Усього витрат за обмінними оп.	105053	795801	-690 748	-
Витрати за необм. оп.				
Інші витрати за необм.оп	900	930	-30	0,1
Усього витрат за необм.оп.	900	930	-30	-
Усього витрат	1050953	796731	254 222	100
дефіцит	-427399	-20653	406 746	-

З проведеного аналізу можемо зробити висновок, що у 2023 році відбуло зниження рівня доходів (на загальну суму 152524 грн.), з одночасним

зростанням обсягу витрат на суму 25422 грн. В структурі доходів найбільшу питому вагу займають бюджетні асигнування (99,3%), а в структурі витрат найбільшу частку мають витрати на виконання бюджетних програм (60,6%). У 2023 році відбуло збільшення дефіциту доходів на 406746 грн. порівняно з 2022 роком.

ВИСНОВОК

В результаті проведення дослідження проблем обліку, контролю та аналізу діяльності суб'єктів державного сектору отримано низку теоретико-організаційних і практичних результатів, висновків і пропозицій.

1. Надання характеристики теоретичних засад обліку і нормативно-правового його регулювання свідчить про достатньо повне охоплення облікових питань у національних облікових стандартах і внесення відповідних коригувань з урахуванням умов війни. При цьому, доцільно продовжувати формування НП(С)БО ДС в тій частині, яка є надзвичайно актуальна для сучасних суб'єктів цього сектору. Зокрема, у зв'язку з активною участю міжнародних спільнот у наданні гуманітарної та інших видів допомог, на часі є запровадження стандарту, присвяченого, зокрема питанням «Впливу зміни валютних курсів» (МСБОДС 4).

2. Критична оцінка теоретико-організаційних засад контролю Відділу фінансів Володимирської РДА уможливила виявити проблеми, нові завдання, та потреби й запити та побудувати модель контролю з відповідними її організаційними складовими елементами (суб'єкти, етапи і процеси), а також ідентифікувати організаційну структуру системи контролю в державному секторі. В питаннях дослідження питань теорії та організації аналізу встановлено потребу у активізації його розвитку, в тому числі у зв'язку зі зростанням ризиків під час війни.

3. Ідентифікація особливостей діяльності досліджуваного Відділу фінансів Володимирської РДА дозволила узагальнити ключову моменти й напрями можливостей удосконалення обліку й контролю. За результатами такого дослідження автором сформовано таблицю відповідності впливу завдань відділу на системи обліку та контролю і їх специфіку.

4. Дослідження питань обліку й документування, а також обґрунтування взяття за основу аналізу ресурсів (фінансових, матеріальних і трудових) дозволило виробити низку удосконалюючих пропозицій. Зокрема:

~ для покращення стану фінансових ресурсів і їх обліку слід активізувати розвиток можливих дозволених чинним законодавством платних послуг Відділу фінансів з відповідним обліковим відображенням надходжень за видами. При цьому слід визнати, що критичний аналіз Плану рахунків, зокрема 7 їх Класу не надто пристосований для обліку таких надходжень, які в класичному випадку розглядаються як спецфонд. У досліджуваному відділі наразі це абсолютно не практикується. Тому по-перше, слід пропрацювати можливість надання платних послуг, а також вирішити питання відокремленого обліку надходжень спеціального фонду. Це важливо для активізації діяльності та підвищення ефективності функціонування досліджуваного структурного підрозділу;

~ є потреба в оновленні основних засобів і кращій їх ефективності. З точки зору обліку, для його покращення і формування засад оновлення основних засобів доцільно було б формувати резерв для такого оновлення (можливо як це відбувається в деяких зарубіжних країнах при формуванні амортизаційного фонду;

~ для покращення обліку запасів (який, до слова, також ведеться у досліджуваному Відділі з дотриманням законодавчих вимог) доцільно в примітках (а, відповідно і в обліку на аналітичних рахунках) деталізувати запасні частини за видами, що покращить їх контроль. Наприклад, запасні частини можуть бути деталізовані з урахуванням їх стану: нові чи з реставрації (аналогічно, скажімо як і автомобільні шини в складі основних засобів);

~ щодо людських ресурсів, то по-перше, варто переглянути посадові оклади працівників відділу (вони практично наближені до мінімальної заробітної плати, а натомість працівники є висококваліфіковані, мають відповідний освітній і фаховий рівень), а по-друге, досліджуваний Відділ не має у складі Балансу нематеріальних активів, а останні можуть виникати на засадах кращої оцінки власного персоналу, адже

висококваліфіковані фахівці є потенційним джерелом нематеріальних активів;

~ доцільно розвивати інші форми звітності та удосконалювати існуючі, зокрема щодо інших форм, то в перспективі доцільно розвивати управлінську звітність.

5. Критично оцінюючи існуючі підходи та види контролю, їх методики й особливості, можемо резюмувати, що він спрямований та такі питання як: організація роботи відділу (як виконуються повноваження працівниками, чи дотримані плани робіт, чи виконуються розпорядження керівника); дотримання бюджетного законодавства (законність формування бюджету і виконання кошторису, правильності розподілу й використання виділених асигнувань); робота щодо місцевого бюджету (своєчасність і правильність розподілу, перевірка відповідності планових і фактичних показників). Щодо контролю обліку, то він спрямований на перевірку первинних документів, облікових регістрів і встановлення відповідності дотриманню стандартів. Для удосконалення контрольної роботи і його процесів слід активізувати використання аналітичних методів і зарубіжний досвід.

6. Проведений аналіз показників і результатів діяльності Відділу фінансів Володимирської РДА, свідчить, що в структурі активів найбільшу питому вагу займають основні засоби – 75,1%. По балансу Відділу на початок звітного періоду первісна вартість основних засобів становила 687357 грн., а на кінець – 232191 грн., а знос 207224 грн. Динаміка усіх статей балансу негативна, тобто і активи і пасиви станом на кінець звітного 2023 року зменшилися на загальну суму 15247 грн. Але позитивний момент в тому, що за цей період негативний фінансовий результат також знизився. Проведений аналіз загалом засвідчує прагнення Відділу до забезпечення раціонального ведення господарювання, зниження рівня збитковості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2024. 254 с.
2. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI в редакції від 20.11.2024 р.
3. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №135, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.
4. Дема Д. Державний фінансовий контроль в умовах воєнного стану та повоєнний період. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2024. 577 с. С.92-94.
5. Доходи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №124, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.
6. Жидовська Н.М., Петришин Л.П. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*. 2024. №62. С.1-8. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13>.
7. Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №123, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202.
8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158-р.

9. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №121, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202.

10. Лучко М.Р., Сисюк С.В. Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. *Економіка і управління*. 2028. № 2(78). С.125-135.

11. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203 в редакції від 08.01.2024 р.

12. Подання фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №101, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. №1541.

13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII в редакції від 20.06.2024 р.

14. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV в редакції від 03.09.2024 р.

15. Про внесення змін до деяких законів України щодо функціонування державної служби та місцевого самоврядування у період дії воєнного стану: Закон України від 12.05.2022 р. №2259-IX.

16. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» : Закон України від 19.07.2022 р. №2435-IX.

17. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30.12.2022 р. №477: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2023 р. №35.

18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. №2260-IX.

19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. №2120-IX.

20. Про внесення змін до Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.03.2023 р. №230.

21. Про забезпечення здійснення розрахунків підприємств, установ, організацій в умовах воєнного стану: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.03.2022 р. №212.

22. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі від 20.11.2023 р. №650.

23. Про затвердження Змін до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2022 р. №477.

24. Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі» на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування»: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2022 р. №1178.

25. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. №2115-IX.

26. Про основні засади державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII в редакції від 15.11.2024 р.

27. Редько О.Ю. Стисло про аудит. Київ : Аудиторська Палата., 2020. 22 с.

28. Романів Є.М., Труш І.Є Державний аудит: навч. посібник. Львів: Ліга-Прес, 2017. 235 с.

29. Сисюк С.В. Моніторинг публічних закупівель в системі фінансового контролю. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф, 22 травня 2020 р. Т.1 Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 232 с.

30. Сисюк С.В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги. *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С.218-223.

31. Сисюк С.В., Бенько І.Д. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування. *Збірн. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. Вип. 36 . Черкаси: ЧДТУ, 2014. С. 91-98.

32. Сисюк С.В. Прагматика нормативного та організаційно-облікового забезпечення публічних закупівель. *Інноваційна економіка*. 2018. № 7-8 (76). С. 123 – 133

33. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції. *Облік, аналіз та аудит у контексті Європейської інтеграції України: монографія*. за заг. ред. М.С.Пашкевич; Нац.гірн. ун-т. Дніпропетровськ: НГУ, 2015 . С.195 – 210.

34. Хорунжак Н. М. Засади оцінки програмних продуктів для проведення аналізу в умовах цифровізації. *Фінансово-кредитне та обліково-аналітичне забезпечення післявоєнного відновлення економіки України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2023 р.* Київ: НУБІП України, 2023. 608 с. С.590-953.

35. Хорунжак Н. Удосконалення обліку та аналізу: проблеми й шляхи реалізації наукових інновацій. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2024. 577 с. С.92-94.

36. Хорунжак Н.М. Облік в державних установах Республіки Польща: специфіка та принципи. *Актуальні проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку, аналізу, контролю й оподаткування в Україні: сучасний стан, тенденції та перспективи розвитку: матеріали VIII*

Міжнародної науково-практичної конференції (9 листопада 2023 р.). Кам'янець-Подільський: ПДУ, 2023. С.237-240.

37. Шульган О. М., Свічкарь Н. М. Організація бухгалтерського обліку та оподаткування в органах місцевого самоврядування під час воєнного стану. *Підприємництво та інновації*. 2023. № 29. С. 140-146. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-3583/29.21>.

38. Korolenko R. The Theoretical Aspects of Administrative Liability in the Field of Tax Control. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2024. 577 с. С.27-30.

39. Felício T., Samagaio A., Ricardo Rodrigues R. Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*. 2021. Volume 124. P. 593-602.

40. Slobodyanik Y., Zdyrko N., Kuzyk N., Sysiuk S., Benko I. Audit of public finances: methodological issues and the case of Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*. 2022. No13(3). S. 76-92. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1900>.

41. Sysiuk S., Yunger V., Kyryk V., Timchev M. Analysis and analytical methods in the planning system of health care institutions. *Public Policy and Accounting*. 2023. No 1 (7). S.41-46.

42. Semenyshena N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I. Benko I. Institutionalism in Accounting: a Requirement of the Times or a Mechanism of Social Pressure *Independent Journal of Management & Production*, 11(9), 2516-2541.

ДОДАТКИ