

М. І. Бондар

доктор економічних наук, професор,
декан факультету обліку та податкового
менеджменту ДВНЗ "Київський
національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна,
oefbondar@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1904-1211>

О. В. Цятковська

кандидат економічних наук, доцент, доцент
кафедри податкового менеджменту та
фінансового моніторингу ДВНЗ "Київський
національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна,
tsiatkovska.elena@kneu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8825-9778>

**ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ УСТАНОВАМИ**

Анотація. *Вступ.* Регулювання бухгалтерського обліку в установах державного сектору здійснюється на засадах дотримання нормативно-правових документів, локальних (внутрішніх) документів, які розробляються ними самостійно і, звичайно, державної політики щодо діяльності установ. Від додержання згаданих принципів та імплементації їх у практичну діяльність залежить ефективність управління.

Проблематика. Систематизація й узагальнення ролі принципів бухгалтерського обліку в управлінні державними установами, а також визначення їхньої ролі та місця в бюджетному процесі.

Мета – систематизація і групування основних принципів бухгалтерського обліку та звітності для прийняття ефективних управлінських рішень у державних установах.

Методи. Методи індукції, дедукції, синтезу та узагальнення використано при дослідженні й визначенні основних принципів бухгалтерського обліку та звітності. Систематизацію та напрацювання основних векторів удосконалення принципів бухгалтерського обліку та звітності здійснено за допомогою методів порівняння, аналізу та синтезу.

Результати. Узагальнено інформацію про законодавчі особливості визначення принципів бухгалтерського обліку та звітності. Систематизовано наукові дослідження щодо принципів бухгалтерського обліку та їхньої сутності. Проаналізовано принципи регулювання діяльності установ державного сектору та забезпечення бухгалтерського обліку, які є важливими елементами їхньої внутрішньої політики. Розкрито сутність поняття "принципи" з урахуванням їхньої сутності та призначення за різними інформаційними джерелами. Розглянуто особливості діяльності державних установ і вплив принципів бухгалтерського обліку та звітності на ефективність їхнього функціонування.

Висновки. Встановлено, що від належного дотримання основних принципів бухгалтерського обліку та звітності державних установ залежить загальне управління ними. Доцільність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності новим принципом прозорості та відкритості зумовлена необхідністю надання прозорої інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ різним користувачам облікової інформації для прийняття рішень, котрі пов'язані як з внутрішньою дисципліною та управлінням, так і з коригуванням державної політики. Застосування згаданого принципу забезпечить позитивний вплив на подолання корупційної діяльності через контроль та напрацювання обліково-контрольних механізмів щодо показників, котрі враховуються під час обчислення індексу сприйняття корупції в державному секторі: ха-

барництво, відмивання бюджетних коштів та нецільове їх використання, бюрократія та зловживання службовим становищем державними службовцями, доступ усіх учасників до публічної інформації про фінансово-господарську діяльність. Принцип транспарентності й відкритості дасть змогу зробити бюджетну звітність, яка узагальнює інформацію про виконання кошторисів, а відповідно, бюджетних програм, більш прозорою та гнучкою для коригування під час середньострокового бюджетного планування.

Ключові слова: державні установи, бухгалтерський облік, принципи, звітність, розпорядники бюджетних коштів, транспарентність.

Літ. 18.

Mykola Bondar

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv
National Economic University named
after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine,
oefbondar@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1904-1211>

Olena Tsiatkovska

Ph. D. (Economics), Associate Professor,
Kyiv National Economic University named
after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine,
tsiatkovska.elena@kneu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8825-9778>

ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE MANAGEMENT OF STATE INSTITUTIONS

Abstract. Introduction. Regulation of accounting in public sector institutions is based on regulatory and legal documents, local (internal) documents, which are developed by the institution independently and, of course, in compliance with the state policy regarding the institution's activities. The effectiveness of the institution's management depends on compliance with the principles and their implementation in the institution's practical activities.

Problem Statement. Systematization and generalization of the role of accounting principles in the management of state institutions, as well as determining their role and place in the budget process.

The *purpose* is to systematize and group the basic principles of accounting and reporting in order to make effective management decisions in state institutions.

Methods. The method of induction, deduction, synthesis and generalization were used in the study and definition of the main principles of accounting and reporting. The systematization and development of the main vectors of improving the principles of accounting and reporting were carried out using the method of comparison, analysis and synthesis.

Results. The information on the legislative features of defining the principles of accounting and reporting has been summarized and systematized. Scientific research on accounting principles and their essence has been systematized. The principles of regulating the activities of public sector institutions and providing accounting, which are important elements of the institution's internal policy, are analyzed. The essence of the concept of "principles" is revealed, taking into account their essence and purpose according to various information sources and purpose. The peculiarities of the functioning of state institutions and the impact of the principles of accounting and reporting on the effectiveness of their functioning are considered.

Conclusions. As a result of the study of the basic principles of accounting and reporting of state institutions, it was established that the general management of the institution depends on their proper observance. The expediency of supplementing the current list of principles of accounting and financial reporting with a new principle of openness and transparency is based on the need to provide transparent information about the financial and economic activities of state institutions to various users of accounting information for making certain decisions related to both the internal discipline and management of

this institution. and with the adjustment of state policy. The application of the principle of openness and transparency in state institutions will ensure an impact on corrupt activities through control and the development of accounting and control mechanisms for those indicators that have an impact when calculating the index of perception of corruption in the public sector, namely bribery, laundering of budget funds and their misuse, bureaucracy and abuse of office by civil servants and access of all participants to public information about financial and economic activity. The use of the principle of openness and transparency by state institutions will make budget reporting, which summarizes information on the implementation of estimates, and accordingly, the implementation of budget programs, more transparent and flexible for adjustment during the development of medium-term budget planning.

Keywords: state institutions, accounting, principles, reporting, managers of budget funds, transparency.

JEL classification: E62, E69, M40, M41, M49.

Вступ. Регулювання бухгалтерського обліку в установах державного сектору здійснюється на основі дотримання нормативно-правових документів та локальних (внутрішніх) документів, які розробляються ними самостійно і, звичайно, з дотриманням державної політики щодо діяльності установ. Від виконання принципів бухгалтерського обліку та імплементації їхніх основних положень у практичну діяльність установ залежить ефективність управління ними.

Аналіз досліджень і постановка завдання. Питання щодо принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності неодноразово порушувалося в наукових дослідженнях як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Водночас більшою мірою їхнім об'єктом були принципи нарахування та касовий, а саме особливості їх застосування, переваги та недоліки в різних країнах світу. Також вивчалися інші принципи бухгалтерського обліку, котрі класифікувалися та групувалися залежно від наукового дослідження. Зокрема, принципам бухгалтерського обліку та звітності значну увагу приділяли Я. М. Гринчишин, Д. О. Грицишен, С. Ф. Легенчук, А. В. Озеран, О. В. Харламова, Т. О. Тарасова [1–6]. Аналіз наукових публікацій дає змогу виокремити кілька напрямів досліджень учених. Зокрема Ф. Ф. Бутинець, В. Ф. Мервенецька, О. В. Харламова, М. С. Шигун, вивчаючи згадані принципи, пропонують розмежувати принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. С. Ф. Легенчук поділяє всі принципи на чотири групи:

- загальносистемні умови (принципи) ідентифікації та фіксації фактів господарського життя;
- фундаментальні положення складання фінансової звітності;
- основоположні принципи оцінки;
- принципи організації застосування елементів захисного поясу [3].

Мета дослідження полягає в систематизації і визначенні основних принципів бухгалтерського обліку та звітності з метою прийняття ефективних управлінських рішень у державних установах. Завдяки достовірній, своєчасній та актуальній інформації, складеній і узагальненій відповідно до

принципів бухгалтерського обліку, визначається ефективність функціонування держустанов зокрема та бюджетної системи загалом.

Методи дослідження. Методи індукції, дедукції, синтезу й узагальнення використано під час дослідження і визначення основних принципів бухгалтерського обліку та звітності. Систематизацію й напрацювання основних векторів удосконалення принципів бухгалтерського обліку та звітності здійснено за допомогою методів порівняння, аналізу і синтезу.

Результати дослідження. Поняття “принцип” походить від латинського слова *principium*, що трактується як начало, основа. Водночас принцип – це те, що покладено в основу певної теорії науки, внутрішнє переконання людини, головне правило поведінки [7]. Щодо сутності категорії “принцип”, то на сьогодні є багато наукових думок та напрямів дослідження, хоча базуються вони на єдиному підґрунті. Саме тому для розуміння її сутності доцільно розглянути різні наукові думки.

Класичне тлумачення слова “принцип” визначає його як наукове чи моральне начало, основу, правило, від якого не відступають [7]. На думку А. М. Колодія, принципи права – це відправні ідеї його існування, котрі відображають найважливіші закономірності й підвалини певного типу держави та права, однопорядкові із сутністю права [8].

О. В. Страчук особливу увагу приділяв саме принципам права і вказував, що це засадничі ідеї, які визначають зміст і спрямованість його норм. Вони характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, загальнообов’язковістю, універсальністю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнонозначущістю й регулятивністю [9, с. 42].

У правовій доктрині під час визначення поняття принципів права науковці вживають такі категорії, як вихідні теоретичні положення, основні, керівні засади (ідеї), загальні нормативно-керівні положення, провідні засади, закономірність, сутність, система координат тощо. Багато категорій є однорідними. Тому принципи – це загальні, керівні (основні, головні, відправні, вихідні теоретичні, загальні нормативно-керівні, спрямовуючі) положення [9, с. 40].

У сучасному словнику із суспільних наук категорія “принцип” розуміється у двох значеннях:

- 1) як підстава, з котрої слід виходити та якою необхідно керуватися в науковому пізнанні чи практичній діяльності;
- 2) як внутрішнє переконання людини, що визначає її ставлення до дійсності, норми поведінки і діяльності [10, с. 309].

Також можна виокремити інший підхід до застосування принципів бухгалтерського обліку, який ґрунтується на певних правилах щодо їх використання за різних умов та обставин. Доцільність застосування цього підходу полягає в тому, що система бухгалтерського обліку буде більш деталізованою і не ґрунтуватиметься на визначених принципах бухгалтерського обліку із застосуванням професійного судження управлінців, а реалізовуватиметься з дотриманням чітких правил, умов та вимог, встановлених відпо-

відними нормативними документами, де передбачено норми щодо ведення бухгалтерського обліку.

В основу діяльності будь-якої установи державного сектору покладено основні вимоги щодо її призначення, цілей та мети діяльності, функціональних характеристик, підпорядкованості та її взаємозв'язку з іншими суб'єктами. Саме ці особливості формують та визначають основні принципи регулювання бухгалтерського обліку та управління нефінансовими активами.

Для державних установ як первинних ланок бюджетної системи визначено певні засади їх функціонування. Серед них доцільно виокремити такі особливості: держустанови є юридичними особами, котрі мають свій статут чи положення про діяльність, печатку, відкривають рахунки в органах Державної казначейської служби України, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України, а також обов'язково мають зареєструватися в органах виконавчої влади, Державної податкової служби, Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування та інших цільових фондах.

Варто зауважити, що певні основоположні засади функціонування установ державного сектору є обов'язковими також для суб'єктів підприємницької діяльності. Серед них варто згадати те, що вони також мають статут чи положення про функціонування, статус юридичної особи, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України й реєструються в різних державних органах та Державній податковій службі. Але суб'єкти підприємницької діяльності, на відміну від держустанов, мають право відкривати поточні рахунки в банківських установах, тоді як останні повинні здійснювати розрахунково-платіжні операції через рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України, за винятком певних операцій, коли відкриваються поточні рахунки в банківських установах.

Крім загальних вимог до функціонування державних установ доцільно виокремити фінансово-господарські характеристики діяльності, які формують саме принципи регулювання в них бухгалтерського обліку.

Незаперечною вимогою до функціонування держустанов, передбаченою нормативно-правовими документами, є те, що вони функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Тобто майно, яке належить установі, становить власність держави й використовується нею на правах оперативного управління. Відповідно до ст. 137 Господарського кодексу України правом оперативного управління визначено речове право суб'єкта господарювання, котрий володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для провадження некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених цим Кодексом та іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом) [11]. Тобто державна установа, за якою закріплено на праві оперативного управління майно, здійснює контроль за використанням і збереженням переданого майна безпосередньо або через уповноважений ним орган і має право вилучати в суб'єкта господарювання надлишкове майно, а також майно, що не використовується, та те, яке ви-

користовується не за призначенням. Саме це безпосередньо впливає на основні принципи регулювання управління нефінансовими активами державних установ [11].

Іншою, не менш важливою та безумовною, особливістю діяльності держустанов є те, що вони фінансуються за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, котрі надаються на безповоротній основі, оскільки кожна установа згідно з передбаченими вимогами до її створення та функціонування має відповідне призначення. Тобто вона повинна працювати у нормативно визначених беззаперечних умовах щодо діяльності. Більшою мірою державні установи наділені функціями монополістів і мають призначення, яке не притаманне іншим суб'єктам господарювання. Варто наголосити, що на держустанови покладається вимога надання нематеріальних послуг, котрі повинні фінансуватися з державного чи місцевих бюджетів. Саме тому видатки на ці установи здійснюються на безповоротній основі й за своєю сутністю відрізняються від видатків суб'єктів підприємницької діяльності.

Позаяк державні установи фінансуються на безповоротній основі, то це має підтверджуватися тим, що вони не мають за мету отримання прибутку та не користуються фінансуванням із кількох джерел. Саме тому в основних вимогах до їхньої фінансово-господарської діяльності доцільно виокремити наявність статусу неприбутковості. Отже, основна мета вказаної діяльності полягає не в отриманні прибутку, а в наданні та забезпеченні певного соціального ефекту відповідно до функціонального призначення установи, вказаного у статуті або положенні про створення та діяльність цього суб'єкта.

Саме на підставі даних бухгалтерського обліку та звітності приймаються управлінські рішення як на рівні установи, так і на загальнодержавному рівні. Тому принципи регулювання обліку – це сукупність напрямів, котрі реалізуються через застосування різних заходів методологічного, організаційного й контрольного характеру, на основі яких здійснюються ефективне забезпечення функціонування облікової системи установи.

Відповідно до міжнародної практики визначення основних принципів бухгалтерського обліку належить до компетенції різних установ. Зокрема у США загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) регулюються Радою зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board, FASB). У європейських та інших країнах принципи бухгалтерського обліку визначено в Міжнародних стандартах фінансової звітності, котрі встановлюються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB).

Принципи бухгалтерського обліку як регламентовані вимоги почали формуватися ще в XV–XVI ст., коли було введено подвійний запис [12]. У 1930-х роках Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (Association of International Certified Professional Accountants, AICPA) і Нью-Йоркська фондова біржа здійснили спробу запровадження перших стандар-

тів бухгалтерського обліку, які були актуальними для використання суб'єктами господарювання США [13].

Основні принципи регулювання бухгалтерського обліку в державних установах залежать безпосередньо від функціонального призначення бухгалтерського обліку. Тобто кожен із принципів його регулювання є важливим і потребує детального дослідження, а найголовніше – дотримання при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Зокрема, регулювання обліку залежить від того, наскільки для управління установою, а також для формування інформаційного забезпечення на макрорівні необхідна повна та достовірна інформація про господарські процеси та результати її діяльності.

Крім того, точне, своєчасне й повне відображення господарських операцій із виконання кошторисів бюджетних установ сприятиме раціональному та ефективному використанню коштів за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису.

Забезпечення повноти й своєчасності проведення інвентаризацій всіх активів та зобов'язань, а також узагальнення інформації потрібне при формуванні достовірної звітності державних установ.

Як інший напрям регулювання обліку варто виокремити забезпечення контролю за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів згідно з нормативною базою та затвердженими кошторисами, виконанням зобов'язань. І, таким чином, – попередження порушень у фінансово-господарській діяльності, виявлення й мобілізацію наявних резервів.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, вітчизняних та міжнародних практик виокремлюють кілька основних принципів бухгалтерського обліку та звітності, але не всі ці принципи відображено та визначено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [14]. Саме за результатами гармонізації і модернізації бухгалтерського обліку перелік згаданих принципів у вказаному законі містить сім позицій. Водночас чинним законодавством передбачено, що можливе застосування інших принципів, встановлених міжнародними стандартами або Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються установою. За результатами останніх змін до нормативно-правових документів зі складу обов'язкових було вилучено такі принципи, як принцип обачності, принцип історичної (фактичної) собівартості та принцип періодичності.

Щодо принципів бухгалтерського обліку варто також відзначити, що саме від тих із них, які є первинними при побудові системи бухгалтерського обліку, залежать достовірність та обґрунтованість показників, узагальнюваних у фінансовій звітності.

Згідно з НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” перелік принципів для підготовки фінансової звітності дещо ширший, ніж у Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, що не суперечить

нормам права. Оскільки, якщо розглядати саме державні установи як суб'єкти господарювання, то в законі передбачено: ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності можуть ґрунтуватися на інших принципах, ніж наведені в НП(С)БОДС.

Крім того, у НП(С)БОДС 101 визначено принципи з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів державного сектору. Аналіз основних положень Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” свідчить про те, що принципи, наведені в цих документах, мають подібне трактування. Але є певні розбіжності, котрі було виявлено під час їхнього дослідження.

Зокрема, у Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” вказано, що принципи призначені для ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а в НП(С)БОДС 101 вичерпний їх перелік передбачено тільки для фінансової звітності. Крім того, саме в НП(С)БОДС цей перелік є набагато ширшим, ніж у Законі. До принципів, котрі наведені в НП(С)БОДС 101, але відсутні в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, належать, у т. ч. принципи періодичності, історичної (фактичної) собівартості та обачності. Насправді, з огляду на господарську діяльність державних установ, усі ці принципи є вкрай важливими для провадження ефективної господарської діяльності й прийняття певних управлінських рішень на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Варто підкреслити, що саме в ст. 4 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено, що суб'єкти державного сектору можуть дотримуватися інших принципів, які визначено в НП(С)БОДС. Тому всі держустанови у своїй господарській діяльності повинні дотримуватись як тих, так і інших принципів з метою відображення інформації про господарські операції на субрахунках бухгалтерського обліку й узагальнювати у звітності.

Решта принципів є майже ідентичними в обох нормативних документах. Звичайно, принципи, визначені в НП(С)БОДС, мають спрямованість на установи державного сектору та відображають особливості діяльності цих суб'єктів.

У НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” для складання фінансової звітності передбачено додаткові три принципи, які, у свою чергу, розширюють галузеву й функціональну спрямованість державних установ при веденні обліку та складанні звітності: періодичності, історичної (фактичної) собівартості та обачності. Зокрема, принцип періодичності ідентифікує той факт, що всі держустанови фінансуються на конкретний період, тому і звітність мають складати в чіткій відповідності до затверджених періодів виконання кошторисів. А те, що всі установи повинні виконувати принцип цільового використання, не завищувати свої доходи і витрати, не мати необґрунтованих розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості, свідчить про вимогу до них у своїй діяльності бути послідовними та дотримуватися основних вимог законодавства й особливостей функціонування.

Отже, у Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено вичерпний перелік принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Але в установах державного сектору, крім фінансової звітності, яка узагальнює інформацію про фінансовий стан та фінансові результати діяльності, суттєву роль відіграє бюджетна звітність. Саме остання узагальнює інформацію про виконання кошторису та результативність показників, закладених при формуванні бюджетної програми. Оскільки в основу фінансування державних установ покладено програмно-цільовий метод, то все фінансування, яке надається, має цільове спрямування. Дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів є одним із пріоритетних напрямів державної політики щодо функціонування держустанов загалом та здійснення ними видатків зокрема.

Варто наголосити, що вся інформація стосовно отримання фінансування на цілі й напрями його використання має перебувати у вільному доступі для різних користувачів як облікової, так і підсумкової інформації, котра узагальнюється у звітності. Всі установи держсектору повинні оприлюднювати звітність на своїх інформаційних ресурсах. Окрім того, відповідно до п. 5 ст. 6 Закону України “Про доступ до публічної інформації” надається необмежений доступ до інформації про складання, розгляд і затвердження бюджетів, кошторисів розпорядників бюджетних коштів та плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів, а також їх виконання за розписами, бюджетними програмами та видатками (крім таємних видатків згідно зі ст. 31 Бюджетного кодексу України), взяття розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань або розпорядження бюджетними коштами у будь-який інший спосіб, планування, формування, здійснення та виконання закупівлі товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти, у т. ч. оборонних закупівель (крім випадків, якщо окрема інформація про закупівлі товарів, робіт і послуг становить державну таємницю за Законом України “Про державну таємницю”), володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у т. ч. до копій відповідних документів, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно (крім випадків, передбачених ч. 2 ст. 23 Закону України “Про основи національного спротиву”) [15; 16].

У ст. 7 Бюджетного кодексу України визначено такий принцип бюджетної системи, як принцип публічності та прозорості, тобто йдеться про інформування громадськості з питань бюджетної політики, складання, розгляду, затвердження, виконання державного та місцевих бюджетів, а також контролю за їх виконанням [15].

Для досягнення та забезпечення доступу до інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ, на нашу думку, необхідно доповнити перелік принципів бухгалтерського обліку *принципом транспарентності та відкритості* з метою забезпечення користувачів актуальною, прозорою і публічною інформацією щодо їхньої діяльності й здійснення контро-

лю за цільовим використанням бюджетних коштів. Адже всі держустанови фінансуються за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, а такі фонди формуються здебільшого за рахунок податкових і неподаткових надходжень. З урахуванням цього інформація про діяльність установ має бути прозорою та перебувати у вільному доступі для різних користувачів.

Принцип транспарентності буде реалізовано за умови, що державні установи забезпечуватимуть і оприлюднюватимуть для різних користувачів на певних джерелах інформацію про діяльність та її узагальнення на субрахунках бухгалтерського обліку.

Принцип транспарентності та відкритості – створення інформаційного середовища щодо фінансово-господарської діяльності установи, в якому інформація є доступною, публічною, прозорою та зрозумілою для різних користувачів.

Зокрема, транспарентність передбачає обізнаність щодо фінансово-господарської діяльності державних установ, а відкритість – можливість впливати на прийняття управлінських рішень. Упровадження цього принципу сприятиме формуванню інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності суб'єктами державного сектору відповідно до затвердженої Кабінетом Міністрів України Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки [12].

Імплементация та дотримання цього принципу у бухгалтерському обліку та звітності необхідна для ефективної реалізації державної політики й забезпечення прозорості серед учасників бюджетної системи. Серед останніх можна виокремити державу, державні установи в особі керівництва, громадськість та міжнародні організації. Саме прозорість і відкритість щодо діяльності держустанов сприятиме ефективній реалізації державної політики, реалізовуваної ними. Таким чином прозора, відкрита та публічна інформація про діяльність установ забезпечить відповідальність їхнього керівництва за виконання державної політики і тим самим сприятиме підвищенню рівня ефективності такої реалізації [18].

Варто підкреслити, що транспарентність необхідна для реалізації в системі бухгалтерського обліку задля того, аби забезпечити належний рівень підзвітності й ефективності державної політики. Серед учасників бюджетної системи, котрі гарантують транспарентність, виокремлюють державу як головного власника всього майна держустанов та провідного фінансового донора, а також суб'єкта формування і визначення державної політики в різних сферах діяльності. Також до складу держави як суб'єкта доцільно віднести фінансово-контролюючі органи, які забезпечують контроль за використанням бюджетних коштів. Не менш важливе місце посідають держустанови в особі їхніх керівників, котрі й реалізують державну політику за рахунок державних коштів, які отримують на безповоротній основі. Іншим учасником цього процесу є громадськість, що забезпечує постійний контроль не тільки за якістю послуг, наданих цими установами, а й за ефективністю витрачання бюджетних коштів. Міжнародні організації також належать до ключових

суб'єктів щодо дотримання транспарентності, оскільки можуть бути потенційними інвесторами та кредиторами тієї чи іншої державної установи.

З урахуванням викладеного доцільно виокремити такі основні переваги імплементації принципу транспарентності та відкритості:

- забезпечення прозорою та публічною інформацією різних користувачів із метою прийняття ефективних управлінських рішень;
- прозорість та гнучкість державної політики через вплив моніторингу діяльності держустанов;
- інформування громадськості про діяльність держустанов задля моніторингу якості соціальних послуг, що надаються ними;
- дотримання цільового використання бюджетних коштів та забезпечення належного рівня соціального ефекту від діяльності держустанов;
- зміцнення впевненості користувачів облікової інформації про фінансово-господарську діяльність установи з метою ухвалення позитивних інвестиційних рішень;
- виконання розкриттям інформації про діяльність держустанови функції індикатора прозорості та надання впевненості зацікавленим особам у цілісності й ефективності цієї діяльності;
- підвищення рівня доступності інформації про діяльність, а отже, сприяння зростанню ефективності прийнятих управлінських рішень та контролю їх виконання, що допоможе зменшити корупцію та зловживання в держсекторі;
- підвищення рівня якості, транспарентності та точності узагальнення інформації у звітності державних установ щодо як фінансового стану, так і результатів виконання кошторисів.

Висновки. Від належного дотримання основних принципів регулювання та відображення інформації на субрахунках бухгалтерського обліку залежить загальне управління установою. Принципи регулювання бухгалтерського обліку й діяльності установ державного сектору є важливими елементами їхньої внутрішньої політики.

Доцільність доповнення чинного переліку принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності новим принципом транспарентності та відкритості ґрунтується на необхідності надання прозорої інформації про фінансово-господарську діяльність державних установ користувачам облікової інформації задля прийняття певних рішень, пов'язаних як з внутрішньою дисципліною та управлінням ними, так і з коригуванням державної політики.

Застосування принципу транспарентності та відкритості в державних установах сприятиме зменшенню корупційної діяльності через контроль та напрацювання обліково-контрольних механізмів стосовно показників, котрі впливають на розрахунок індексу сприйняття корупції в держсекторі: хабарництво, відмивання бюджетних коштів та нецільове їх використання, бюрократія та зловживання службовим становищем держслужбовцями, доступ усіх учасників до публічної інформації про фінансово-господарську діяльність.

Принцип транспарентності та відкритості дасть змогу зробити бюджетну звітність, яка узагальнює інформацію щодо виконання кошторисів, а відповідно, виконання бюджетних програм, більш прозорою і гнучкою для коригування під час середньострокового бюджетного планування.

Список використаних джерел

1. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 11. С. 3–8.
2. Грицишен О. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в контексті положень сталого розвитку промислових підприємств. *Економічний простір*. 2015. № 100. С. 108–124.
3. Легенчук С. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. *Школа професійного бухгалтера*. 2011. № 1 (119). С. 23–29.
4. Озеран А. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 2 (23). С. 234–242. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2012-2\(23\)-234-242](https://doi.org/10.26642/pbo-2012-2(23)-234-242).
5. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 218–222. URL: https://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2015&abstract=2015_07_0&lang=ua&stqa=33.
6. Тарасова Т. Теоретичне обґрунтування принципу безперервності діяльності в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2016. № 16 (4). С. 143–147. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/4/37.pdf.
7. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. Київ : Головна редакція Української Радянської Енциклопедії АН УРСР, 1974. 865 с.
8. Колодій А. М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
9. Старчук О. В. Щодо поняття принципів права. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 40–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2012_2_11.
10. Сучасний словник із суспільних наук / за ред. О. Г. Данильяна, М. І. Панова. Харків : Прапор, 2006. 432 с.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
12. Accounting Standards / Financial Accounting Foundation. URL: <https://www.accountingfoundation.org/page/PageContent?pageId=/overview-accounting-and-standards/accountingstandards.html>.
13. The Richard C. Adkerson Gallery on the SEC Role in Accounting Standards Setting / Securities and Exchange Commission Historical Society. URL: <https://www.sechistorical.org/museum/galleries/rca/rca02b-status-gaap.php>.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
16. Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#top>.
17. Стратегія модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>.
18. Lepadatu G. V., Pirnau M. Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS). *European Research Studies Journal*. 2009. Vol. XII, Iss. 1. P. 101–108. URL: <https://ersj.eu/journal/212#>.

References

1. Hrynchyshyn, Ya. (2013). The principle of continuity in Ukraine: comparison with international standards. *Accounting and Auditing*, 11, 3–8 [in Ukrainian].
2. Hrytsyshen, O. (2015). Modification of accounting principles in the context of the provisions of sustainable development of industrial enterprises. *Economic Space*, 100, 108–124 [in Ukrainian].
3. Lehenchuk, S. (2011). Modification of accounting principles in the post-industrial economy. *School of professional accountant*, 1 (119), 23–29 [in Ukrainian].
4. Ozeran, A. (2012). Going concern principle as an indicator of business value estimation. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 2 (23), 234–242. DOI: 10.26642/pbo-2012-2(23)-234-242 [in Ukrainian].
5. Kharlamova, O. V. (2015). Principles of Accounting and Financial Reporting According to IFRS: Issues of Terminological Formalization. *Business Inform*, 7, 218–222. Retrieved from https://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2015&abstract=2015_07_0&lang=ua&stqa=33 [in Ukrainian].
6. Tarasova, T. O. (2016). Theoretical substantiation of principles of business continuity in the system of fundamental accounting provisions. *Scientific Bulletin of Kherson State University. Series "Economic Sciences"*, 16 (4), 143–147. Retrieved from http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/4/37.pdf [in Ukrainian].
7. Melnychuk, O. S. (1974). *Dictionary of foreign words*. Kyiv: Main editorial office of the Ukrainian Soviet Encyclopedia of the Academy of Sciences of the Ukrainian SSR [in Ukrainian].
8. Kolodii, A. M. (1998). *Principles of Ukrainian law*. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
9. Starchuk, O. V. (2012). Regarding the concept of principles of law. *Law Review of Kyiv University of Law*, 2, 40–43. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2012_2_11 [in Ukrainian].
10. Danylian, O. H., & Panov, M. I. (2006). *Modern dictionary of social sciences*. Kharkiv: Prapor [in Ukrainian].
11. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). *Economic Code of Ukraine* (Act No. 436-IV, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [in Ukrainian].
12. Financial Accounting Foundation. (n. d.). *Accounting Standards*. Retrieved from <https://www.accountingfoundation.org/page/PageContent?pageId=/overview-accounting-and-standards/accountingstandards.html>.
13. Securities and Exchange Commission Historical Society. (n. d.). *The Richard C. Adkerson Gallery on the SEC Role in Accounting Standards Setting*. Retrieved from <https://www.sechistorical.org/museum/galleries/rca/rca02b-status-gaap.php>.
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *About accounting and financial reporting in Ukraine* (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> [in Ukrainian].
16. Verkhovna Rada of Ukraine. (2011). *About access to public information* (Act No. 2939-VI, January 13). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#top> [in Ukrainian].
17. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *Strategy for modernization of accounting and financial reporting in the public sector for the period until 2025* (Decree No. 437-r, June 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> [in Ukrainian].
18. Lepadatu, G. V., & Pirnau, M. (2009). Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS). *European Research Studies Journal*, XII (1), 101–108. Retrieved from <https://ersj.eu/journal/212#>.