

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-336-2>

УДК 657.01

БАРДАШ Сергій

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0000-0001-5711-5229>

e-mail: [serg.bardash@gmail.com](mailto:serg.bardash@gmail.com)

ШАПОВАЛОВА Валентина

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0009-0007-9367-546X>

ПАШКОВА Алла

Херсонський економічно-правовий інститут

<https://orcid.org/0009-0005-1899-6672>

e-mail: [pashkovaa@ukr.net](mailto:pashkovaa@ukr.net)

## ВЕРИФІКАЦІЯ НАУКОВОЇ КОМПОНЕНТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

*В умовах ведення визвольної війни питання фінансування обороноздатності та забезпечення виконання соціальних функцій держави є вкрай ускладненими. З означеної причини першочерговим завданням є досягнення максимально ефективного управління публічними фінансами, суттєва частина яких становить фінансову допомогу урядів демократичних країн світу та міжнародних фінансових організацій. Зовнішня фінансова допомога може бути сповільнена та скорочена у разі її неефективного використання. Перед владою України постали питання забезпечення ефективності управління державними фінансами, які є складовою публічних фінансів, а також управління фінансовою допомогою країн та організацій-донорів, розв'язання яких є неможливим без адекватної інформаційним запитам системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Встановлено, що бухгалтерський облік в державному секторі підлягає безумовному впливу, а отже безумовній трансформації до міжнародних стандартів. Всі наукові дослідження присвячені розв'язанню проблеми неефективної організації бухгалтерського обліку в державному секторі. Визначено, що глибинна трансформація бухгалтерського обліку в державному секторі можлива за умови поглиблення наукових досліджень та пошуку заходів удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі як на рівні наукових знань так і поглиблення його теорії.*

*Ключові слова: державний сектор, бухгалтерський облік державного сектору, бюджетна установа, бухгалтерський облік бюджетних установ, теорія бухгалтерського обліку, система наукових знань про облік*

BARDASH Serhii, SHAPOVALOVA Valentina, PASHKOVA Alla

Kherson Economic and Legal Institute

## VERIFICATION OF THE SCIENTIFIC COMPONENT OF THE ACCOUNTING OF BUDGET INSTITUTIONS

*In the conditions of waging a war of liberation, the issues of financing defense capabilities and ensuring the fulfillment of social functions of the state are extremely complicated. For this reason, the primary task is to achieve the most effective management of public finances, a significant part of which is the financial assistance of the governments of the democratic countries of the world and international financial organizations. External financial assistance can be slowed down and reduced if it is not used effectively. The authorities of Ukraine faced the issue of ensuring the effectiveness of the management of state finances, which are a component of public finances, as well as the management of financial aid from donor countries and organizations, the solution of which is impossible without an accounting system adequate to the information requirements of the public sector. The purpose of the article is to determine the level of development of the accounting system, as a component of the field of scientific knowledge about accounting, formed by the scientific community of Ukraine. The research was conducted thanks to the use of critical analysis of scientific and other publications of Ukrainian researchers; a dialectical approach to the assessment of the development of scientific knowledge about accounting in the public sector; comparative analysis of the general development of accounting science and forecasting of its development prospects. It was established that accounting in the public sector is subject to unconditional influence, and therefore unconditional transformation to international standards. All scientific research is devoted to solving the problem of inefficient organization of accounting in the public sector. It was determined that the deep transformation of accounting in the public sector is possible under the condition of deepening scientific research and finding measures to improve accounting in the public sector both at the level of scientific knowledge and deepening its theory. Prospects for further research are systematic research and complex solution of accounting practice problems in the logical chain "practice - science - theory - practice".*

*Keywords: public sector, public sector accounting, budgetary institution, accounting of budgetary institutions, theory of accounting, system of scientific knowledge about accounting.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Період, протягом якого народ України прикладає максимум зусиль для доведення всьому світу, що Україна як незалежна країна відбулась, засвідчив, що набувають неабиякої актуальності питання перегляду ролі та завдань державної влади в країні.

Ті заходи, серед яких орієнтація на стандарти ЄС, формування правового поля трансформації державного управління, у т.ч. бухгалтерського обліку та контролю, проведення територіально-

адміністративної реформи, децентралізація влади та фінансування регіонів країни тощо, нажаль не були завершені.

Після початку в лютому 2022 р. відкритої військової агресії РФ проти незалежної України переважна більшість країн світу своїм голосуванням в ООН переконливо довела, що в той чи інший спосіб підтримує Україну в її визвольній боротьбі проти РФ. Ціла низка урядів країн, серед яких країни G7, країни ЄС, інші демократичні країни світу надають та планують продовжувати надавати Україні військову та фінансову допомогу.

Слід зважати на те, що макрофінансова допомога надається як позика, тому її надходження продовжує збільшувати зовнішній борг України. За оцінками МВФ, зробленими у травні 2023 р., прогнозувалось, що у разі завершення війни з РФ до кінця 2025 р. потреби України у зовнішньому фінансуванні складатимуть \$140 млрд [1].

Наразі Україна має шість найбільших донорів Державного бюджету України, серед яких: ЄС, США, МВФ, Канада, Світовий банк, Велика Британія. Однак слід зважати на те, що зовнішня фінансова допомога може бути сповільнена та скорочена у разі її неефективного використання.

Отже, перед владою України постали питання забезпечення ефективності управління державними фінансами, які є складовою публічних фінансів, а також фінансовою допомогою країн та організацій-донорів, розв'язання яких є неможливим без адекватної інформаційним запитам системи бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – БОДС).

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Уряди країн з розвинутою демократією під постійним тиском громадянського суспільства прикладають максимум зусиль для гарантування транспарентності процесів управління публічними фінансами, досягнення якої можливе лише за умови повноти, достовірності та своєчасності облікової інформації.

На нагальній необхідності трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі, починаючи з початку ХХІ ст., акцентують увагу уряду багато дослідників (Л. Гізатуліна, Р. Джога, О. Дорошенко, С. Зубілевич, Т. Канева, О. Канцуров, Л. Кіндрацька, В. Рожелюк, С. Свірко, Н. Сушко, С. Левицька, Л. Ловінська, І. Лукановська, А. Фаріон-Мельник, Н. Хорунжак та ін.), адже інформаційною системою фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору, у т.ч. бюджетних установ, є бухгалтерський облік, який займає одну з фундаментальних позицій у загальній системі управління державними фінансами, адже є інструментом розширення меж підзвітності при використанні державних коштів та інших активів з дотриманням основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На такі трансформаційні зміни неодноразово звертали увагу керівні органи ЄС, а також міжнародні фінансові організації, адже, на їх думку, саме такі зміни мають суттєво сповільнити розвиток тіньової економіки, забезпечити транспарентність використання міжнародної фінансової допомоги, створити необхідне інформаційне забезпечення для посилення боротьби з корупцією, вплинути на формування передумов міжнародного інвестування, превентивно визначати економічні, у т.ч. фінансові, загрози та перспективи розвитку економіки України.

Звісно, що зазначені трансформаційні заходи є не єдиними, що гарантуватимуть соціально-економічний розвиток України, проте це саме ті заходи, що мають сприяти остаточному формуванню необхідної фундаментальної основи соціально-економічної трансформації.

### **ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ**

Огляд останніх публікацій [3; 4; 6; 7; 8; 9] дозволив дійти висновку, що вітчизняні вчені змістили акцент уваги з пошуку шляхів системного розвитку БОДС на розв'язання проблеми неповної узгодженості бухгалтерського обліку в державному секторі з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (надалі – МСБОДС). Дослідження, проведені попередниками, свідчать, що стосовно державного сектору економіки України даний процес незавершений та залишається актуальним пошук шляхів його прискорення. Досягти означеного можна завдяки комплексному розв'язанню проблем розвитку науки, теорії та практики БОДС.

### **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ**

Метою статті є визначення рівня розвитку БОДС, як складової галузі наукових знань про бухгалтерський облік, сформованої науковою спільнотою України.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Бухгалтерський облік у бюджетній сфері в житті державі відіграє важливу роль, адже він формує інформаційне забезпечення процесів бюджетного планування та виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії під час витрачання бюджетних коштів, виявленню додаткових

доходів бюджету, що забезпечує виконання бюджетом його основної функції, - раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу і дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

Теоретичною основою бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, - суб'єктах господарювання, що перебувають на фінансовому забезпеченні держави та які створені органами державної влади для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру, є загальна вітчизняна теорія бухгалтерського обліку, а тому формальна ідентифікація таких фундаментальних для бухгалтерського обліку (як і для кожної галузі наукових знань) таких понять, як метод та його елементи, предмет та об'єкти, методичні прийоми, принципи побудови досліджуваної складової системи бухгалтерського обліку в Україні не викликає ускладнень.

Детальний змістовний розгляд фундаментальних положень методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах, викладений у монографії [2] свідчить про наявність важливих особливостей, які роблять результат ідентифікації відмінним від загально вироблених позицій та трактувань. Ця відмінність стосується насамперед підґрунтя базово-функціонального апарату в розрізі його компонентів, до складу яких включено принципи, функції і завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а також методологічного інструментарію, головними елементами якого є баланс та план рахунків зазначених суб'єктів. Їх визначення в межах теоретичних основ бухгалтерського обліку в бюджетних установах дає змогу стверджувати про відносну легітимізацію загальних вітчизняних принципів бухгалтерського обліку, своєрідність загально-функціонального наповнення і змістовно-самостійне коло завдань досліджуваної облікової системи, обмежене застосування класифікаційної номенклатури балансів та логічну детермінацію класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

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

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

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

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

Бухгалтерський облік бюджетних установ, метою яких є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання визначених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій, має багато суттєвих відмінностей від бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання приватного та комунального секторів національної економіки, метою яких є отримання прибутку. Зокрема, у складі таких відмінностей:

- організація обліку в розрізі кодів бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових і фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису;
- галузева специфіка обліку в установах охорони здоров'я, культури, науки, освіти, управління, правоохоронної системи, судової системи [3].

Означені відмінності впливають на понятійний апарат бухгалтерського обліку бюджетних установ, сутність якого узагальнена у т.ч. за результатами вивчення публікацій [4; 5].

Так, відповідно до законодавства під бухгалтерським обліком у секторі загального державного управління слід розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів і кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам [4].

З даного питання окремі дослідники мають іншу думку. Зокрема Н. Хорунжак зазначає, що: “... бухгалтерський облік в бюджетних установах – це цілеспрямована відкрита кібернетична інформаційна система підтримки прийняття управлінських рішень, яка передбачає в своїй основі специфічну організацію спеціалізованих елементів, що об’єднані в одне ціле для забезпечення вирішення завдання зі збереження, раціонального використання ресурсів і отримання позитивних кінцевих результатів діяльності (задоволення населення послугами високої якості та формування засад для подальшого їх розвитку й удосконалення)” [6, с. 122].

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

Отже, на нашу думку, інтегрованим об’єктом бухгалтерського обліку бюджетної установи слід вважати процес її функціонування (діяльності). Відповідно, предметом бухгалтерського обліку бюджетної установи виступатиме вартісна характеристика змін інтегрованого об’єкту.

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

Виходячи з визначеної мети завданнями бухгалтерського обліку бюджетної установи є:

- формування повної і достовірної інформації щодо виконання Державного і місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ;
- своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для аналітичного та контрольного супроводу процесу прийняття управлінських рішень щодо функціонування як окремої бюджетної установи, так й галузі (освіти, охорони здоров’я, культури тощо), що об’єднує окремі бюджетні установи;
- генерування нових знань у сфері БОДС з метою визначення проблем, тенденцій розвитку та напрямків його удосконалення.

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

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

Отже, за результатами вивчення останніх публікацій нами встановлено, що протягом останніх 20 років було проведено низку досліджень, спрямованих на вирішення проблем застосування НП(С)БОДС, плану рахунків в державному секторі, удосконалення первинного та синтетичного обліку, розвитку управлінського обліку тощо. Серед праць науковців, а також практиків, які досить детально вивчали та аналізували означену проблематику слід відзначити здобутки О. Адамик, В. Гізатуліної, О. Дорошенко, Т. Єфіменко, В. Жука, З.-М. Задорожнього, Н. Зорій, О. Канцурова, Л. Кіндрацької, Т. Кондрашової, С. Левицької, Л. Ловінської, М. Лучка, Б. Мельничука, В. Метелиці, В. Ричаківської, С. Свірко, С. Сисюк, Н. Сушко, А. Фаріон-Мельник, Н. Хорунжак, Т. Черкашиної, О. Шари та інших.

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

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

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

- існування двох методів ведення бухгалтерського обліку: касового під час виконання бюджетів і модифікованого методу нарахувань під час виконання кошторисів бюджетних установ; звітність про виконання бюджетів консолідується у вертикалі Казначейства і вертикалі головних розпорядників

бюджетних коштів; відсутність єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів [7];

- відсутність в законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ. Останнє не дозволяє отримувати повну, достовірну, прозору та зіставну інформацію про фінансовий стан держави. Відзначається також відсутність єдиної облікової політики та вироблення методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності. [7]. Тут слід зазначити, що автори даного твердження помиляються, адже методологія це науковий прояв явища, тому він ніколи не зазначається у законодавстві (методика так, а методологія в жодному разі);

- необхідність уточнення поняття доходів, витрат, видатків, не вирішеними до кінця залишаються питання класифікації доходів та витрат [8];

- недостатню методичну забезпеченість облікового відображення господарських операцій в державному секторі, тому є запит на правильне й логічне їх відображенні в системі рахунків тощо; недостатню стандартизацію обліку активів і пасивів, а також наявність проблемних аспектів оцінки, формування фінансової звітності та її стандартизації [9].

Існування наведених, а також інших проблем, на думку авторів публікації [9] обумовлює необхідність “формування нової парадигми бухгалтерського обліку в державному секторі на засадах розвитку інноваційних підходів до формування та використання інформації в управлінській системі, що наразі трансформується, з урахуванням тих глобалізаційних процесів, які відбуваються” [9, с. 37].

Автори публікації [7] зазначають, що: “Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних” [7, с. 128].

Отже, складається враження, що проблем наукового характеру у веденні БОДС немає, вони мають місце, як зазначено у публікації [4], лише на його останній стадії, - “методології звітності” [4, с. 59]. Нажаль автори публікації [4] не виклали власного бачення того, що саме вони розуміють під методологією звітності.

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

В огляді даного питання ми спиратимемося на окремі думки Н. Хорунжак, які були викладені в її докторській дисертації [6], адже, на нашу думку, авторка була та є багато у чому права. Так, ми погоджуємось з тим, що: “... порівняно з дослідженнями шляхів удосконалення обліку, в сучасній науковій літературі недостатньо уваги приділяється розвитку його теорії. Окремі науковці висловлюють думку, що складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою. Інші, навпаки, зазначають, що необхідність виокремлення метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку є однією з найперспективніших напрямів розвитку системи бухгалтерського теоретичного знання, а її вирішення дозволить впорядкувати наявні напрацювання та сформувати подальші шляхи розвитку окремих облікових наукових теорій. Причиною таких розбіжностей може бути факт, що в наукових публікаціях, в основному, констатується необхідність розробки, або щонайменше, розвитку теорії обліку, однак фактично такі дослідження, за невеликим винятком, не поширені” [6, с. 99].

Н. Хорунжак зазначає, що за основу формування національної концепції обліку Україною була обрана адаптація до міжнародних стандартів [6, с. 99-100], проте, на думку авторки: “Вважати такий підхід достатньо обґрунтованим і зваженим не слід, оскільки практика засвідчує, що особливого злету економічних показників після запровадження національних стандартів обліку, в основі яких положення міжнародних стандартів, не відбувається. З цієї позиції слід розглядати зазначений напрям розвитку наукової концепції теорії обліку як недостатньо ефективний” [6, с. 100].

Отже спостерігається ситуація, коли практика БОДС здійснюється та розвивається на засадах суцільної адаптації до МСБОДС, проте окремі дослідники зазначають, що такий напрям розвитку наукової концепції теорії обліку слід розглядати як недостатньо ефективний [6]. На цьому тлі переважна більшість досліджень, у т.ч. наукових, спрямована на удосконалення організації БОДС, що, на думку авторів таких досліджень, має суттєво покращити ефективність функціонування бюджетних установ.

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

Активність наукового співтовариства в частині розвитку бухгалтерського обліку як науки виступає рефлексією на актуальні інформаційні запити учасників відносин у сфері господарювання як регуляторів

таких відносин, так і безпосередньо суб'єктів господарювання. Першопричина такої реакції полягає у неможливості розв'язання актуальних проблем інформаційного забезпечення розвитку суб'єктів усіх секторів національної економіки за допомогою існуючої системи наукових знань у галузі бухгалтерського обліку.

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

Так, на думку В. Жука, майбутнє бухгалтерського обліку як галузі наукових знань безпосередньо пов'язане з інституціональною теорією бухгалтерського обліку та парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного сталого розвитку [10].

Наразі варто визнати, що на даний час триває певна дискусія щодо визначення парадигми бухгалтерського обліку, концептуального розвитку та потенціалу його трансформації за рахунок розробки нових теорій, дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку, або розв'язання нових цілей та завдань, які ставляться суспільством перед бухгалтерським обліком [11].

Узагальнюючи огляд наукових результатів, викладених в дисертаціях на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності), [12], слід констатувати що досягти приросту наукових знань у галузі бухгалтерського обліку з часом стає все складніше, особливо в частині розвитку його теорії та методології.

Вартої уваги є й наукова новизна дисертаційної роботи Н. Хорунжак у напрямку розбудови БОДС [9]. Зокрема автор дисертації зазначає, що такою є вперше:

- розроблене методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних запитів системи управління, що базуються на використанні сучасних методів і моделей опрацювання даних, застосування яких забезпечує оперативне формування й передачу даних про кількісно-сумовий стан об'єктів обліку бюджетних установ для досягнення швидкого управлінського реагування з метою запобігання нераціональному витрачання ресурсів;

- здійснене теоретичне обґрунтування базових критеріїв формування системи обліку в бюджетних установах, орієнтованої на реалізацію оптимізаційних управлінських рішень, ...;

- запропоновані процедури оцінки існуючих наукових концепцій з точки зору доцільності їх використання для цілей розвитку теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ (...), застосування яких дозволяє уникнути обрання хибної основи наукових пошуків [9, с. 12].

Отже, Н. Хорунжак до нової наукової новизни віднесла розроблене методологічне забезпечення процедур формування джерел облікової інформації у розрізі їх складових відповідно до сучасних запитів системи управління, що базуються на використанні сучасних методів і моделей опрацювання даних, теоретичне обґрунтування базових критеріїв формування системи обліку в бюджетних установах; запропоновані процедури оцінки існуючих наукових концепцій з точки зору доцільності їх використання для цілей розвитку теорії бухгалтерського обліку бюджетних установ, однак жодних пропозицій з удосконалення або розробки нової теорії бухгалтерського обліку не внесла, і це не дивно, адже за мету дослідження було обрано вирішення проблеми формування ефективних систем обліку й контролю в бюджетних установах... [9, с. 8].

За такого формулювання мети мала б бути доведена неефективність систем обліку й контролю, з зазначенням причин та вартісних обсягів матеріальної шкоди або збитків від згаданої неефективності.

Викладена інформація дозволяє зробити припущення, що в системі наукових знань про бухгалтерський облік (концепція, об'єкт, предмет, принципи, метод, класифікація) та їх подальшого застосування у сфері практичної площини прогалин, або запитів на удосконалення, згідно джерела [9], немає, проблема лише у неефективності системи обліку.

Слід також звернути у вагу на те, що саме було удосконалено в частині БОДС, зокрема це: організаційно-методологічні засади облікового відображення операцій бюджетних установ та організаційне та методологічне забезпечення формування положень облікової політики бюджетних установ в частині обґрунтування порядку вибору рівня захисту облікової інформації на основі класифікації джерел даних залежно від рівня їх конфіденційності та врахування емерджентності комп'ютерних мереж [9, с. 13-14]. На наше переконання описаний результат має відношення до організації БОДС.

На рівні наукових результатів, які, на нашу думку, дійсно збагачують теорію бюджетного обліку є такі результати, як: теоретичні положення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в частині обґрунтування доповнення переліку та змісту облікових принципів і функцій; теоретичне обґрунтування застосування альтернативних методів калькулювання послуг бюджетних установ (комбінованого з елементами нормативного та покровокового включення) [9, с.14-15].

З урахуванням проведеного дослідження рівня розвитку системи наукових знань БОДС можна стверджувати, що й на тепер не втрачає актуальності думка проф. Л. Кідрацької, яка в 2010 р. зазначила, що: “Стосовно ... модернізаційних, реформаційних й трансформаційних напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку потрібні ґрунтовні дослідження, більшою мірою пов’язані з теорією, аніж з практикою обліку в установах державного сектора. Доречно у цьому вести мову про формування сучасної парадигми наукових знань у сфері бухгалтерського обліку” [13].

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

1) на основі світогляду, сформованого на науковій концепції теорії бухгалтерського обліку радянської доби;

2) на основі радикальних змін, що:

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

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

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

- розширенням його видів (управлінський, стратегічний, соціальний, екологічний);
- розширенням складу його інтегрованого об’єкта (трудовий капітал, соціальна відповідальність, інтелектуальний капітал, електронні гроші, екологічні наслідки господарської діяльності та надзвичайних ситуацій, платні послуги в державному секторі тощо [12], рента [14];
- несуттєвими змінами переважно на рівні субрахунків за відносного збереження уніфікованого плану рахунків, удосконалення плану рахунків БОДС;
- уточненням існуючих принципів бухгалтерського обліку;
- переконаністю в тому, що майбутнє бухгалтерського обліку знаходиться у площині застосування його комп’ютерної форми, а також суттєвому збільшенні інформативності звітності.

Серед небагатьох публікацій дослідників, які шукають шляхи розбудови бухгалтерського обліку як галузі наукових знань, заслуговують на увагу окремі праці С. Голова, в одній з яких він зазначає, що: “В кожній країні існує певна базова теорія бухгалтерського обліку, яка формувалася під впливом історичних, культурних та економічних чинників. Таку базову теорію можна розглядати як сукупність теорій бухгалтерського обліку” [15, с. 19].

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

На існування багатьох теорій бухгалтерського обліку (нормативних, персоналістичних, позитивістських, інституціональних) та відповідно відмінних між собою його предметів також вказують В. Жук та інші [10].

Задля об’єктивності оцінки рівня розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань необхідно визнати, що вітчизняна облікова наука збагатилася також новими теоріями, концепціями, моделями тощо. Зокрема йдеться про: теорію управлінського обліку; інституційну теорію обліку; концепцію екологічного обліку; концепцію стратегічного екаутингу; теорію багатоцільового обліку; подвійну інформаційну динаміку; інформологію; логіко-інституційну модель бухгалтерського обліку [12, с. 63].

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

У державному секторі все відбувається по-іншому, адже має місце майже безапеляційна орієнтація на МСБОДС та науковий пошук підходів до удосконалення організації БОДС. Такий підхід свідчить, що теорія БОДС є досконалою, відповідно на науковому розвитку БОДС можна поставити мацну крапку.

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

У філософському розумінні «теорія» це система ідей в тій чи іншій галузі знань, яка надає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв’язки тих чи інших фрагментів дійсності. Критерієм істинності та основою розвитку теорії слугує практика. У свою чергу теорія відрізняється від практики тим, що вона

виступає духовним відображенням і відтворенням реальної діяльності. Варто зважати на те, що теорія є продуктом науки (наукового пізнання).

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

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

Дотримуючись домінуючої думки, що теорія бухгалтерського обліку це система, яка складається з ідеального об'єкта або об'єктів, принципів, фундаментальних і окремих теоретичних законів, емпіричних даних та залежності між ними, варто пам'ятати, що будь-яка нова теорія бухгалтерського обліку повинна мати достатню кількість відмінностей її елементів. Це означає, що нова теорія повинна мати у своєму складі нові, відмінні від існуючих, принципи та фундаментальні поняття, окремі теоретичні закони, раніше не виявлені емпіричні залежності та дані спостережень [11].

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

Також обов'язковою умовою віднесення нової теорії до певної галузі наукових знань стає необхідність виходити з понятійно-категоріального апарату парадигми такої галузі наукових знань. Якщо цього не відбувається, виникають підстави для визнання необґрунтованим твердження, за яким розроблена теорія нова і відноситься до певної галузі наукових знань [11]. Наявність означених умов та наслідків трансформації складових елементів теорії, що втратила актуальність, може становити зміст формалізованої верифікації факту появи нової теорії бухгалтерського обліку, а також тверджень про одержання вагомому приросту нових наукових знань у галузі бухгалтерського обліку.

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

Згідно висновків, викладених у монографії [16], систему бухгалтерського обліку як науку (у тому числі і як теорію) слід розглядати як ідеальну систему, що становить вираз людської свідомості та мислення. Так, за приклад ідеальних систем слугують поняття, гіпотези, теорії, методологічні та логічні побудови. Бухгалтерський облік як галузь наукових знань, що має свої теорії, концепції, моделі виступає певним рівнем абстракцій, відноситься до систем, які розглядаються лише в інформаційному аспекті, тобто як деякий комплекс відношень (зв'язків, інформації). Такий підхід використовується в завданнях, пов'язаних із соціально-економічними відносинами та процесами управління.

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

Отже, бухгалтерський облік як складне соціально-економічне явище з урахуванням його поліморфності слід розглядати як складну систему пізнання об'єктивної реальності, що складається з трьох підсистем: підсистеми обліку як галузі наукових знань; підсистеми обліку як форми теоретичного пізнання і підсистеми обліку як практичної діяльності.

Впровадження такого підходу до розкриття сутності бухгалтерського обліку дозволить провести комплексну систематизацію його теоретико-методологічних та практичних аспектів. Облік як наука та практична діяльність мають свій зміст, логіку проведення та здійснюють взаємовпливи, наявність яких формує інтегровану систему бухгалтерського обліку та забезпечує її функціонування і розвиток.

Отже, визначення елементів системи бухгалтерського обліку у науковому, теоретичному і практичному аспектах, побудова інтегрованої системи, а також розкриття взаємозв'язків між окремими елементами та її підсистемами призводить до перегляду деяких критеріїв адекватності й переоцінки значення окремих елементів сукупності встановленого знання [16].

Розкриття змісту елементів підсистем бухгалтерського обліку як системи наукових знань, теорії та практичної діяльності, генезис бухгалтерського обліку, обґрунтована полеміка щодо назрілої трансформації бухгалтерського обліку дозволяє стверджувати, що облікова наука, як і інші обліково-аналітичні науки можуть мати дві теорії і більше. Поряд із цим, логіка оцінки змісту нових наукових знань дає підстави, за яких теорія бухгалтерського обліку може бути визнана новою за наявності фактичної, а не уявної зміни інформаційних запитів, яка зумовлюватиме появу нової або нових концепцій бухгалтерського обліку, внаслідок чого відбуватиметься модернізація теорії бухгалтерського обліку, зокрема доповнено інтегрований об'єкт обліку, відбудеться уточнення його мети, з'являться нові завдання, можливо



доповниться перелік принципів обліку, удосконалено метод, буде поліпшена або з'явиться нова методика обліку. Варто зважати на те, що однією з головних ознак появи нової теорії обліку має бути нова інформація, як результат її застосування, що задовольнятиме нові інформаційні запити, у тому числі спрямовані на прогнозування подальших рішень.

Повертаючись до бухгалтерського обліку в державному секторі, маємо всі підстави стверджувати, що існує теорія бюджетного обліку, адже в означеній теорії інший предмет, - вартісний аспект функціонування бюджетної установи, відповідно, - інші об'єкти обліку (доходи, видатки і результати виконання кошторису тощо); інша мета та завдання, які корелюються з метою та завданнями, заради виконання яких створена та функціонує бюджетна установа; відповідно, - інший план рахунків бухгалтерського обліку та інша за інформативністю фінансова звітність.

## ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

### І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

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

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

### Література

1. Мінфін США оцінив обсяги міжнародної допомоги Україні. URL: <https://banker.ua/uk/minfin-ssha-ociniv-obsyagi-mizhnarodno%d1%97-dopomogi-ukraini/> (дата звернення 30.10.2024)
2. Свірко, С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 243 с.
3. Лучко М. Р., Штимер Л. Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. 2015. Вип. 1(2). С. 39-42.
4. Шутка С. Є., Воляник Г. М., Колінько Н. І. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2022. № 29. С. 53-60.
5. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук. практ. видан.) / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Сфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін. 226 с.
6. Хорунжак Н. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Тернопіль. 2014. 537 с.
7. Акімова О. В., Гаврилюк Л. О. Проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі в умовах модернізації. *Научний вестник ДГМА*. 2017. № 2 (23Е). С. 127-132. URL: [http://www.dgma.donetsk.ua/science\\_public/science\\_vesnik/%E2%84%962\(23%D0%95\)\\_2017/article/23.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%962(23%D0%95)_2017/article/23.pdf) (дата звернення 25.10.2024)
8. Кемарська Л. Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 20. Ч. 2. С. 28-32.
9. Хорунжак Н.М., Бульчак Ю.В. Актуальність та проблематизм дослідження питань стандартизації обліку в державному секторі економіки. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 груд. 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 37-39.
10. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
11. Бардаш С. В. Онтологія мультिवаріантності теорії бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2016. № 4(74). С. 8-15.
12. Бардаш С.В., Кузик Н.П. Ідентифікація відмінностей бухгалтерського обліку як галузі наукових знань та практичної діяльності: основа трансформаційних перетворень. *Економіка АПК*. 2021. № 2. С. 59-70.
13. Кіндрацька Л.М. Облікова інформація в управлінні установами державного сектору. URL: [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37158/spvuis\\_82\\_1221.pdf?sequence=1](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37158/spvuis_82_1221.pdf?sequence=1) (дата звернення 22.10.2024)
14. Bardash, S., & Osadcha, T. (2018). Identification of economic and legal preconditions for rent accounting. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(1), 31-38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-1-31-38c>
15. Голов С. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 3. С. 18-23.

16. 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.

### References

1. Minfin SShA otsinyv obsiahy mizhnarodnoi dopomohy Ukraini. URL: <https://banker.ua/uk/minfin-ssha-ociniv-obsyagi-mizhnarodno%dl%97-dopomogi-ukraini/> (data zvernennia 30.10.2024)
2. Svirko, S.V. Bukhhalterskyi oblik u biudzhetykh ustanovakh: metodolohiia ta orhanizatsiia: monohrafiia. K.: KNEU, 2006. 243 s.
3. Luchko M. R., Shtymer L. T. Orhanizatsiia obliku v ustanovakh derzhavnoho sektoru ekonomiky: realii sohoddennia. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Ekonomika. 2015. Vyp. 1(2). S. 39-42.
4. Shutka S. Ye., Volianyk H. M., Kolinko N. I. Modernizatsiia obliku v ustanovakh derzhavnoho sektoru ekonomiky. Publichne upravlinnia i administruvannia v Ukraini. 2022. № 29. S. 53-60.
5. Informatsiine zabezpechennia upravlinnia derzhavnymy finansamy: [u 2-kh t.] (nauk. prakt. vydan.) / za zah. red. F.O. Yaroshenko. K.: DNNU «Akad. fin. upravlinnia», 2015. T. 1: Standartyzatsiia biudzhethnoho obliku yak instrument modernizatsii derzhavnyi finansiv Ukrainy / T.I. Yefimenko, L.H. Lovinska, S.V. Svirko, S.O. Levytska ta in. 226 s.
6. Khorunzhak N. Modernizatsiia obliku i kontroliu v biudzhetykh ustanovakh v umovakh systemnoi transformatsii upravlinnia : dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.09. Ternopil. 2014. 537 s.
7. Akimova O. V., Havryliuk L. O. Problemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori v umovakh modernizatsii. Nauchnyi vestnyk DHMA. 2017. № 2 (23E). S. 127-132. URL: [http://www.dgma.donetsk.ua/science\\_public/science\\_vesnik/%E2%84%962\(23%D0%95\)\\_2017/article/23.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%962(23%D0%95)_2017/article/23.pdf) (data zvernennia 25.10.2024)
8. Kemarska L. H. Problemy metodolohii bukhhalterskoho obliku subiektiv derzhavnoho sektoru. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. 2018. № 20. Ch. 2. S. 28-32.
9. Khorunzhak N.M., Bulchak Yu.V. Aktualnist ta problematyzm doslidzhennia pytan standartyzatsii obliku v derzhavnomu sektori ekonomiky. Oblik, opodatkuvannia i kontrol: teoriia ta metodolohiia : materialy IV mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf. (m. Ternopil, 28 hrud. 2018 r.). Ternopil: TNEU, 2018. S. 37-39.
10. Zhuk V. M. Kontseptsiiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky : monohrafiia. Kyiv : NNTs IAE, 2009. 648 s.
11. Bardash S. V. Ontolohiia multyvariantnosti teorii bukhhalterskoho obliku. Oblik i finansy. 2016. № 4(74). S. 8-15.
12. Bardash S.V., Kuzyk N.P. Identyfikatsiia vidminnosti bukhhalterskoho obliku yak haluzi naukovykh znan ta praktychnoi diialnosti: osnova transformatsiinykh peretvoren. Ekonomika APK. 2021. № 2. S. 59-70.
13. Kindratska L.M. Oblikova informatsiia v upravlinni ustanovamy derzhavnoho sektoru. URL: [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37158/spvuis\\_82\\_1221.pdf?sequence=1](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37158/spvuis_82_1221.pdf?sequence=1) (data zvernennia 22.10.2024)
14. Bardash, S., & Osadcha, T. (2018). Identification of economic and legal preconditions for rent accounting. Baltic Journal of Economic Studies, 4(1), 31-38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-1-31-38s>
15. Holov S. Suchasni pidkhody do teorii bukhhalterskoho obliku. Bukhhalterskyi oblik i audyt. 2011. № 3. S. 18-23.
16. Bardash, S.V., Svirko, S.V., Kraievskiy, V.M. Bukhhalterskyi oblik v derzhavnomu sektori: filosofskiyi dyskurs rozvytku osvitnoho komponentu: monohrafiia. Kyiv: «Interservis», 2024. 254 s.