

ФІНАНСИ І ОБЛІК, БАНКІВСЬКА СПРАВА ТА СТРАХУВАННЯ / FINANCE AND ACCOUNTING, INSURANCE AND BANKING

УДК 657.3

КОЛЄСНІЧЕНКО А.С.^{1*}

^{1*} к.е.н., доцент, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», e-mail: anastasihipi@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-5007-9082

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

В статті зроблено огляд ключових стратегічних документів, які розроблені з метою реформування системи управління державними фінансами та системи бухгалтерського обліку в державному секторі, в умовах трансформаційних перетворень, ряду невирішених соціально-економічних проблем та відсутності комплексу дієвих інститутів. **Мета** полягає у визначенні ключових завдань реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, аналізі стратегічних планів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, розкритті основних компонентів, необхідних для її оновлення, та обґрунтуванні ролі організаційних та інституціональних складових. **Методика.** Теоретико-методичною основою дослідження виступає теорія державного управління, інституціональна теорія, а також методи узагальнення, аналізу та системний підхід. Інформаційно-аналітична база сформована в результаті опрацювання законодавчих актів України, статистичних й аналітичних оглядів щодо стану бюджетної системи в країні, наукових праць і публікацій. **Результати.** В результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що модернізація системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі не може бути реалізована без побудови дієвого та адаптивного інституціонального середовища, що в межах дії ринкових та соціально-економічних інститутів потребує комплексного підходу через впровадження механізмів, що ґрунтуються на врахуванні нормативно-правового, управлінського, інформаційно-аналітичного, організаційного, кадрового контурів у вирішенні державних завдань, зокрема, щодо питань оптимізації моделі управління державними фінансами. **Практична значимість** полягає в обґрунтуванні ролі інституціонального середовища та необхідності його подальшого розвитку для досягнення поставлених завдань у стратегічних планах і документах в напрямі модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Це, в свою чергу, обумовлено виходом інституту бухгалтерського обліку на якісно новий рівень розвитку, що має відповідати сучасним викликам мікро- та макросередовища, в якому функціонують суб'єкти господарювання.

Ключові слова: бюджетна система, державні фінанси, бухгалтерський облік, фінансова звітність, інституції, організація бюджетного обліку

Постанова проблеми

Соціально-орієнтована модель економіки передбачає розвинені господарські відносини всіх суб'єктів ринку, що формуються під впливом дії державних інструментів щодо забезпечення і контролю відповідних умов функціонування ринкової системи шляхом впровадження політики зміцнення конкурентних інститутів та сприяння соціальної рівності громадян. Трансформаційні перетворення, пов'язані з додержанням принципів та основ моделі соціально-

орієнтованого розвитку економіки, спричинили деякі диспропорції у розбудові структурних, інвестиційних, інформаційних, облікових підсистем. Так, найбільш неоднозначними та суперечливими результатами стали: формування ринкових інститутів та послаблення дієвості системи соціального захисту, дисбаланс між соціально-економічними потребами і реальним суспільно-економічним потенціалом, виробничими потужностями й інвестиційною складовою, необхідними для розширеного відтворення; необхідність забезпечення достовірності інформації щодо державних фінансів на

міжнародному рівні та недосконалий механізм обліку та контролю за використанням фінансових ресурсів держави [3, с.36].

Державний сектор економіки, незалежно від форм його функціонування, залишається важливим суб'єктом ринкового середовища, оскільки виконує функцію компенсатора «прогалин» ринку, вирішує проблеми монополізації, інформаційної та технологічної оснащеності національного виробництва, науково-технічного прогресу, захисту інтересів населення й підтримки економіки в цілому, що зазвичай залишається поза увагою ринкових механізмів.

Впровадження бюджетного планування на основі забезпечення його чітких зв'язків з галузевими планами та підвищення ефективності державних видатків сприяють дієвості та ефективності системи державних фінансів, що комплексно виступає запорукою макроекономічної стабільності та стійкого економічного розвитку.

Відповідно до звіту про виконання закону «Про державний бюджет України на 2019 рік», у 2019 році фактичні макропоказники економічного і соціального розвитку України дещо відрізнялися від раніше спрогнозованих, що були враховані при затвердженні державного бюджету на 2019 рік. Доходи державного бюджету за 2019 рік становили 998,3 млрд гривень, або 99,1% затверджених зі змінами показників, та збільшилися порівняно з 2018 роком на 70,2 млрд гривень.

У 2019 році існували кілька чинників, які не дозволяли виконувати планові показники по доходах. Серед ключових слід назвати: зміцнення гривні, що обумовило зменшення митних надходжень, більш повільне зростання імпорту (зокрема, через зниження цін на природний газ та нафтопродукти), падіння виробництва тютюнових виробів, більш низькі обсяги видобування природного газу. У 2019 році фінансування видатків державного бюджету здійснювалося відповідно до затверджених законом про бюджет показників. Було забезпечено фінансування всіх необхідних захищених статей видатків, видатків на національну безпеку і оборону, на обслуговування державного боргу, а також низки інших видатків, які сприяли розвитку економіки та добробуту громадян.

Касові видатки Державного бюджету України за 2019 рік проведені в обсязі 1075,1 млрд грн, що відповідає 98,4% річного

показника, затвердженого Верховною Радою України зі змінами [1].

Тобто, в значній мірі функціонування державного сектора залежить від дієвої системи управління державними фінансами, які виступають його невід'ємною складовою. В свою чергу, інформаційно-аналітичним базисом системи управління державними фінансами виступає бухгалтерський бюджетний облік, який зазнав відчутних змін протягом останніх десятиліть, а також перебуває у стані подальшого реформування й стратегічної модернізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Напрями, завдання, проблеми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі стали актуальним предметом наукової дискусії, що підтверджується численними працями теоретиків і практиків в галузі бухгалтерського обліку та сфери державного управління. Так, процеси реформування обліку у державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів розглядалися в роботах: О. Дорошенко [2], Т.І. Єфименко, О.О. Канцурова, І.О. Кондратюка, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, С.В. Свірко, Н.М. Старченко, Н.І. Сушко, Л.Г. Хорунжак [12-13] та інших. Більш детально питанням модернізації бюджетного обліку присвятили свої наукові праці такі дослідники, як: Т. Китайчук [5], Т. Кладницька [6], Л. Ловінська [7], В. Метелиця [8], Т. Степова [9], Н. Хорунжак [12-13], Э. Шара [14] та багато інших. Однак в умовах оновлення національних стратегій розвитку економіки, постійних змін бюджетного законодавства та необхідності імплементації міжнародних стандартів й законодавчих норм щодо обліку в державному секторі до площини вітчизняного нормативного поля залишаються невирішеними питання, пов'язані з інституціональною складовою модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у даній сфері.

Формулювання цілей статті

Мета статті полягає у визначенні ключових завдань реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, аналізі стратегічних планів щодо модернізації цієї системи, розкритті основних компонентів оновлення системи бухгалтерського обліку та фінансової

звітності в державному секторі та обґрунтуванні ролі організаційних та інституціональних складових.

Виклад основного матеріалу дослідження

Впровадження планомірної системної реформи управління державними фінансами в сучасних умовах господарювання стає важливою передумовою побудови ефективної та конкурентоспроможної національної економіки, що в силу ряду внутрішніх проблем та неузгодженостей спричиняє серйозний ризик для відновлення економічного зростання. Відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (далі - Стратегія), розвинена система управління державними фінансами «є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних коштів та ефективного надання

державних послуг. На сьогодні система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу. Проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах та слабкість державних інституцій з огляду на великий розмір видатків сектору загального державного управління» [11].

Тобто, принципи впровадження системи управління державними фінансами, знаходячись на поточному етапі розвитку, враховують значущість державного інституціонального середовища, невід'ємною складовою якого виступає бюджетний облік.

В цьому контексті слід зазначити, що реформування інституту бухгалтерського обліку носить системний характер, охоплюючи всі його сфери, що забезпечує вирішення проблем, які виникли між бухгалтерським обліком в бюджетному секторі і в підприємницькій діяльності [5 с. 107].



Рис. 1. Основні компоненти Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки щодо бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: побудовано автором

Процес реформування системи в державному секторі відбувається з бухгалтерського обліку та фінансової звітності урахуванням вимог міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку для державного сектору державному секторі на засадах міжнародних стандартів (IPSAS). Ключовим завданням при цьому виступає запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в

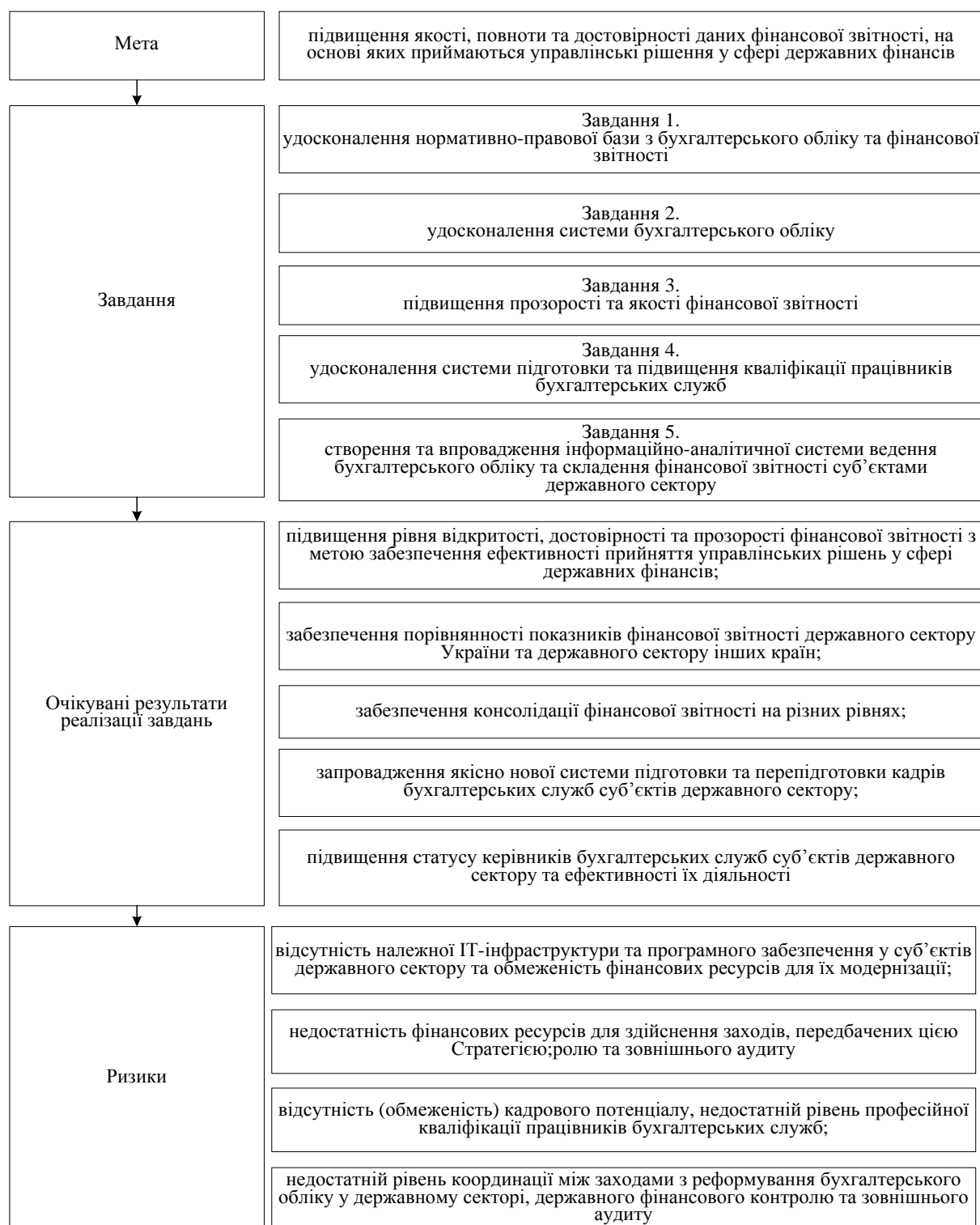


Рис. 2. Основні компоненти Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року

Джерело: побудовано автором

На сьогодні затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, частина яких застосовується з 2015 року. З 2017 року набрала чинності решта національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та новий план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Перехідний етап розвитку облікової системи в бюджетній сфері виражається у недосконалому інформаційно-аналітичному та інституціональному забезпеченні системи управління.

Якщо проаналізувати поточний стан виконання Стратегії, то слід зазначити, що разом з певними результатами і досягненнями, визначеними нею, залишаються численні питання, не вирішені в діючих умовах господарювання та управління. Так, основні перешкоди в реалізації завдань стратегії полягають в категорії ризиків, які визначають відсутність кадрового потенціалу, або його обмеженість, та незадовільну технічну оснащеність деяких суб'єктів державного сектору (рис. 1).

На виконання Стратегії була схвалена оновлена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (далі – Стратегія модернізації), яка надала більш детальну інтерпретацію ризиків, що можуть перешкоджати реалізації Стратегії модернізації (рис. 2). Так, ця стратегія наголошує на незадовільній ІТ-інфраструктурі та програмному забезпеченні, додає проблему обмеженості фінансування для їх модернізації. Більш того, недостатність фінансових ресурсів визначено як окрему проблему для здійснення заходів, передбачених цією Стратегією.

Крім цього, кадрові й фінансові аспекти, доповнено не менш важливим ризиком організаційного характеру, пов'язаним з недостатнім рівнем координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту.

Співставлення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 та Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки за основними компонентами наведено у таблиці 1.

Під час реалізації процесу реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі організаційна та інформаційна компоненти виражаються в необхідності подальшого удосконалення формування організаційної структури бухгалтерських служб, покращення системи підготовки та перепідготовки профільних спеціалістів, чіткому визначенні й контролю за додержанням кваліфікаційних вимог, розвитку системи оцінювання результатів роботи працівників бухгалтерських служб [11].

Результати дослідження практичних аспектів ведення обліку в бюджетних установах освітнього та медичного профілю дозволяють зробити висновок, що сучасна організаційна структура бухгалтерської служби не в повній мірі використовує існуючі оптимізаційні моделі в галузі використання ресурсів і підвищення ефективності діяльності бюджетних установ, що обумовлює необхідність скорочення тактів опрацювання облікової операції, розмежування повноважень між обліковими працівниками тощо [12-13].

Деякі науковці виділяють окремі принципи, яким має відповідати організація роботи працівників бухгалтерської служби бюджетних установ [4]:

- науковість (використання напрацювань науки і практики щодо організації діяльності категорії працівників);
- суцільність (постійні пошуки шляхів удосконалення організації праці);
- комплексність (застосування комплексу організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психологічних та інших заходів);
- плановість (проекування комплексу заходів щодо організації праці).

При цьому, до елементів організації праці, що сприятимуть забезпеченню їх реалізації, віднесені:

- чітке адресне керівництво процесом організації праці;
- професійна спеціалізація праці;
- кооперування праці;
- нормування праці;
- наявність концепції мотивації праці [4].

Співставлення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 та Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки

Джерело: складено автором на основі [10-11]

Компонента	Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки	Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року	Аналітичний висновок
Мета	Вимоги до якості даних для прийняття управлінських рішень	Вимоги до якості даних фінансової звітності для прийняття управлінських рішень	У другій стратегії робиться акцент до якості даних фінансової звітності
Завдання	Актуалізація стратегії реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, подальше удосконалення П(С)БОДС, забезпечення повноти висвітлення інформації про використання державних коштів у фінансовій звітності	Удосконалення нормативно-правового, інформаційно-аналітичного та кадрового забезпечення системи бухгалтерського обліку у державному секторі	Друга стратегія, поряд з інформаційною та нормативною складовою, виділяє організаційну та кадрову
Фінансове забезпечення реалізації	Джерела фінансування заходів - видатки на утримання відповідальних органів державної влади та залучення коштів Європейського Союзу та міжнародної технічної допомоги Світового банку	Джерела фінансування - видатки на утримання відповідальних органів та кошти міжнародної технічної допомоги, передбачені для надання консультативної і тренінгової підтримки	Обидві стратегії передбачають використання, поряд з внутрішніми фінансами, використання міжнародної підтримки
Ризики	Кадрові, технічні	Технічні, інформаційні, організаційні, кадрові	Друга стратегія, надає більш широкий спектр ризиків

Підсумовуючи викладене, необхідно зазначити, що власне модернізація системи бухгалтерського обліку у державному секторі виходить на новий виток розвитку шляхом розширення кола проблемних питань та принципів побудови бюджетного обліку, звертаючись до більш ґрунтовних і складно структурованих підсистем, які мають враховувати, разом з теоріями державного управління, економічної інтеграції, опортуністичної поведінки та інших, теорію інститутів і транзакційних витрат.

Так, кадрова та інформаційна недосконалість трансформується до проблем забезпечення якості технічного оснащення, науково-технологічного потенціалу, організаційної побудови й нестачі фінансового покриття наявних потреб, що, в свою чергу, обумовлює зростання ступеня непрогнозованості та спектру ризиків. За таких умов інститути, що відповідають за стратегічні напрями розвитку державного сектору економіки та сфери бухгалтерського

обліку як його важливої складової, мають залучати нові інституціональні механізми для вирішення нагальних питань (рис. 3).

Таким чином, реформування системи управління державними фінансами надає оновлені орієнтири стратегічного розвитку системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності в державному секторі, які мають бути адаптовані під динамічні коливання бюджетних процесів, спричинені дією різноманітних факторів внутрішнього та зовнішнього впливу, та мають відповідати викликам міжнародної практики в цій галузі. Модернізація облікових систем сьогодні не обмежена завданнями забезпечення повноти, якості та достовірності інформації для узагальнення її та представлення у вигляді фінансової звітності на принципах приведення підходів до оцінки й обробки даних відповідно до міжнародних стандартів з метою надання користувачам для прийняття управлінських рішень.



Рис. 3. Трансформація проблемного кола розвитку бухгалтерського обліку у державному секторі в стратегічному плані
Джерело: побудовано автором

Висновки

Сучасні виклики в межах дії ринкових та соціально-економічних інститутів демонструють необхідність впровадження механізмів, що ґрунтуються на врахуванні нормативно-правового, управлінського, інформаційно-аналітичного, організаційного, кадрового контурів у вирішенні державних завдань, зокрема, щодо питань оптимізації моделі управління державними фінансами.

Такий комплексний підхід дозволяє стверджувати, що модернізація системи

бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі не може бути реалізована без побудови дієвого та адаптивного інституціонального середовища. Тому, ця проблематика залишатиметься на порядку денному в контексті розвитку компетенцій державних службовців, управлінців та представників бухгалтерських служб відповідних установ в середньостроковій перспективі, та буде виступати предметом подальших наукових досліджень.

KOLIESNICHENKO A.^{1*}

^{1*} Candidate of economic sciences, Associate Professor of the Department of Economic Analysis and Accounting, National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", e-mail: anastasihipi@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-5007-9082

INSTITUTIONAL ASPECT OF MODERNIZATION OF THE ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR

Object. The key strategic documents developed to reform the public financial management and accounting system in the public sector, in the context of transformational transformation, a number of unresolved socio-economic problems and the lack of a set of effective institutions are reviewed. The aim is to identify key objectives for public sector accounting and financial reporting reform, to analyze strategic plans for modernizing the public sector accounting and financial reporting system, to disclose the key components needed to update it, and to substantiate the role of organizational and institutional components. **Method.** The theoretical and methodological basis of the study is the theory of public administration, institutional theory, as well as methods of generalization, analysis and systems approach. The information-analytical base is formed as a result of research of legislative acts of Ukraine, statistical and analytical reviews on a condition of budgetary system in the country, scientific works and

publications. **The results.** As a result of the study it can be concluded that the modernization of accounting and financial reporting in the public sector can not be implemented without building an effective and adaptive institutional environment, which in the context of market and socio-economic institutions requires an integrated approach by implementing mechanisms based on taking into account the regulatory and legal, managerial, information-analytical, organizational, personnel contours in solving public problems, in particular, the issues of optimizing the model of public finance management. **The practical significance** lies in the justification of the role of the institutional environment and the need for its further development to achieve the objectives set in the strategic plans and documents for the modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector. This, in turn, is due to the entry of the institute of accounting to a qualitatively new level of development, which must meet the modern challenges of the micro and macro environment in which business entities operate.

Keywords: budget system, public finance, accounting, financial reporting, institutions, organization of budget accounting

REFERENCES

1. Verkhovna Rada 18 chervnya ukhvalyla Postanovy pro zvit ghj vykonannya zakony "Pro derzhavnyy byudzhnet na 2019 rik" (№3269-d) / Ukrinform. <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3047620-rada-pidtrimala-zvit-pro-vikonanna-derzbudzetu2019.html>
2. Doroshenko T. (2016) Transformatsiia struktury balansu biudzhetykh ustanov u konteksti modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Transformation of the structure of the balance of budgetary institutions in the context of modernization of the accounting system in the public sector] / O.O. Doroshenko // Collection of scientific works of Uman National University of Horticulture. 2016. No 88. pp. 272-279.
3. Drebot O.M. (2010) Osoblivosti pobudovy sotsialno-oriyentovanoi ekonomiky u transformatsiynnyy period [Peculiarities of construction of socially-oriented economy in the transformation period] / O.M. Drebot // Visnyk of SevNTU: collection. Science. etc. No. 109/2010.
4. Zakravets O.O., Golovchenko N.V. Udoshkalennya organizatsiyi pratsi pratsivnykiv bukhgalterskoyi sluzhby budgetnykh ustanov [Improving the organization of work of employees of the accounting service of budgetary institutions] [Electronic resource]. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=65557>
5. Kytaychuk T.G. Modernizatsiya bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: problemy perekhidnoho period [Modernization of accounting in the public sector: problems of the transition period]. Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. Vinnytsia, VNAU Publ., 2017, no.7, pp. 106–117
6. Kladnytska T.A. Osnovni napryamky reformuvannya systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoyi zvitnosti u budgetniy sferi [The main directions of reforming the system of accounting and financial reporting in the budget sphere]. [Electronic resource]. URL: <http://www.nbu.gov.ua>.
7. Lovinska L.G. Klasifikatsiya rahunkiv bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori za ekonomichnym zmistom u konteksti zaprovadzhennya novogo planu rahunkiv [Classification of accounting accounts in the public sector by economic content in the context of the introduction of a new chart of accounts] / LG Lovinska // Finance of Ukraine. 2016. №1 P.99-115.
8. Metelitsa V.M. Problemi pytannya modernizatsiyi obliku v derzhavnomu sektori Ukraini [Problem questions of modernization of accounting in the state sector of Ukraine]. / V.M. Metelitsa // Accounting and Finance of AIC. 2009. №4. <http://www.magazine.faaf.org.ua>.
9. Stepova T.G. Modernizatsiya systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: perevagy, nedoliky ta perspektyvy pokrashchennya roboty pratsivnykiv bukhgalterskikh sluzhb / T.G. Stepova, MI Ahmad, N.O. Ovodyuk // Economy and Society. - 2018. - Vip. 18. - pp. 1018-1025.
10. Strategiia reformuvannya systemi upravlinnya derzhavnimi finansami na 2017-2020 [Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020]. [Electronic resource]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p#n9>
11. Strategiia modernizatsiyi systemi bukhgalterskoho obliku ta finansovoyi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 [Strategy for modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector until 2025]. [Electronic resource]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>
12. Horunzhak N.M. (2009) Problemy ta peredumovy unifikatsiyi obliku v budgetniy sferi [Problems and preconditions of unification of accounting in the budget sphere] / NM Khorunzhak // Halytskyi ekonomichnyi visnyk. - 2009. - No 2. - pp. 152-156.
13. Shara E.Y. Bukhgalterskiy oblik u budzhetykh ustanovah i organizatsiyakh [Accounting in budgetary institutions and organizations: textbook. way]. / E. Yu. Shara, OM Andrienko, LI Zhideeva. - Kyiv: Center for Educational Studies, 2011. - 440 p.

Стаття надійшла до редакції: 05.10.2020

Received: 2020.10.50