

**Лукановська І.Р.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку  
і контролю у сфері публічного управління  
Тернопільського національного економічного університету

## ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

*У статті проаналізовано та оцінені завдання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схваленої розпорядженням Кабінету міністрів України. Розглянуто проблеми реформування обліку державного сектору та визначено завдання, які варто розділити залежно від компетенцій визначених інституцій.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, державний сектор, національні стандарти, стратегія, реформування, модернізація.

*В статье проанализированы и оценены задачи Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе на период до 2025 года, одобренной распоряжением Кабинета министров Украины. Рассмотрены проблемы реформирования учета государственного сектора и определены задачи, которые следует разделить в зависимости от компетенций определенных институтов.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, государственный сектор, национальные стандарты, стратегия, реформирование, модернизация.

*The article analyzes and assesses the tasks of the Strategy for the modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector for the period up to 2025, approved by the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine. The problems of reforming the accounting of the public sector are considered and the tasks are to be divided, depending on the competences of the designated institutions.*

**Keywords:** accounting, public sector, national standards, strategy, reform, modernization.

**Постановка проблеми.** Українське законодавство вже декілька років поспіль активно займається модернізацією бухгалтерського обліку державного сектору економіки з метою його вдосконалення та забезпечення прозорості фінансової звітності бюджетних установ. Причиною здійснення цього процесу є потреба у створенні привабливого інвестиційного середовища, а також безпосередньо зобов'язання держави щодо гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу.

Активне реформування облікової системи державного сектору України фактично розпочато із прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки» [1].

Низка проблем, які виникли у процесі виконання вищезазваної стратегії, не лише засвідчують складність самого процесу реформування,

а й вказують на специфічність його здійснення саме в галузі державного сектору. Без досить зваженого врахування особливостей діяльності його суб'єктів неможливо досягти хороших результатів у перебудові облікової системи. Більше того, саме галузева специфіка й бюджетне фінансове забезпечення в умовах його хронічного дефіциту вимагають кардинальних змін і вдосконалення системи управління державними фінансами. Виняткову роль в цьому процесі відіграє система обліку як основне інформаційне джерело прийняття управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Через зростання актуальності такого напряму наукових пошукувань багато вітчизняних науковців і практиків працюють над вирішенням проблемних питань підвищення ефективності облікової системи державного сектору й присвячують свої дослідження їх вирішенню. До їх числа належать Ф. Бутинець, С. Зубілевич, Л. Кіндрацька, Т. Китайчук, С. Свірко, В. Сопко,

С. Левицька, В. Лень, Л. Ловінська, Н. Хорунжак, О. Чемерис та інші.

Так, зокрема, С.В. Свірко вважає, що сформовані оновлені положення бюджетного обліку спрямовані на значне наближення теорії і практики зазначеної підсистеми українського бухгалтерського обліку до світових облікових позицій суб'єктів сектору загального державного управління. Їх остаточне запровадження до практики уможливить формування дієвої інформаційно-аналітичної підсистеми забезпечення управління сектору загального державного управління, системи управління державними фінансами, а отже, сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір [2].

Науковець С.О. Левицька говорить про те, що важливими чинниками для успішного реформування бухгалтерського обліку органів державного сектору є врахування таких моментів, як: підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів у межах певного етапу реалізації Стратегії; публічне обговорення та висвітлення результатів через систему засобів масової інформації; гармонічне поєднання впровадження МСБОДС із реформуванням системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств із погляду фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення [3]. Також деякі науковці вважають, що бухгалтерський облік і фінансова звітність у державному секторі необхідні для інформаційного забезпечення прогнозування, планування та контролю на рівні держави. Саме тому реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів є визначальним для всієї системи управління державними фінансовими ресурсами України. Для вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному секторі України слід розв'язати проблему практичного запровадження методу нарахування доходів і витрат усіх суб'єктів [4]. Багато науковців досліджують не загальні питання обліку та його стандартизації, а порядок його ведення органами Державної казначейської служби. Так, наприклад, В.В. Сопко та Н.М. Хорунжак досліджують проблеми удосконалення розмежування повноважень щодо ведення бухгалтерського обліку між його суб'єктами в бюджетній сфері України й акцентують увагу на провідній ролі органів казначейської служби [5]. Загалом, завдяки гострому інтересу до тематики удосконалення обліку, яка є частиною загального напрямку його реформування (у складі останнього,

крім цього, слід мати на увазі також інституційні та інші зміни), значну частину проблемних аспектів вдалося подолати. Тому заслуга дослідників є досить переконливою.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Для досягнення реального прогресу у процесі реформування системи обліку в державному секторі слід якнайповніше виявити (ідентифікувати) самі проблеми, саме тоді над кожною з них можна працювати для розроблення варіантів і альтернатив вирішення. Для цього варто здійснити аналіз проведених заходів та їх результатів.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розроблення практичних рекомендацій щодо проблем і труднощів реформування облікової системи державного сектору економіки.

**Виклад основного матеріалу.** В останні роки відбувається активне реформування системи обліку державного сектору, адже введено в дію новий План рахунків та впроваджено з урахуванням міжнародних стандартів більше десяти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС). Водночас, за оцінками експертів Світового банку, запроваджені національні положення (стандарти) потребують уточнення з урахуванням змін до міжнародних стандартів, а також необхідним є розроблення нових НП(С)БОДС, що вимагає здійснення перекладу на українську мову міжнародних стандартів та змін до них.

Так, на офіційному сайті законодавства України розміщено схвалену розпорядженням Кабміну (від 20 червня 2018 року) Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (далі – Стратегія) [6]. У цій Стратегії чітко виділено завдання та з метою їх реалізації передбачається здійснення заходів згідно з Додатком, які дадуть змогу виправити недоліки системи бухгалтерського обліку, підвищити рівень якості та порівнянності фінансової інформації у тому числі шляхом встановлення єдиних підходів та вимог щодо організації системи обліку державного сектору з урахуванням міжнародних стандартів та найкращих світових практик (рис. 1).

Практика реалізації завдань, накреслених попередньою Стратегією, вказує на той факт, що фактично (хоч і з перенесенням строків) вони загалом виконані. Тому цілком ймовірно,

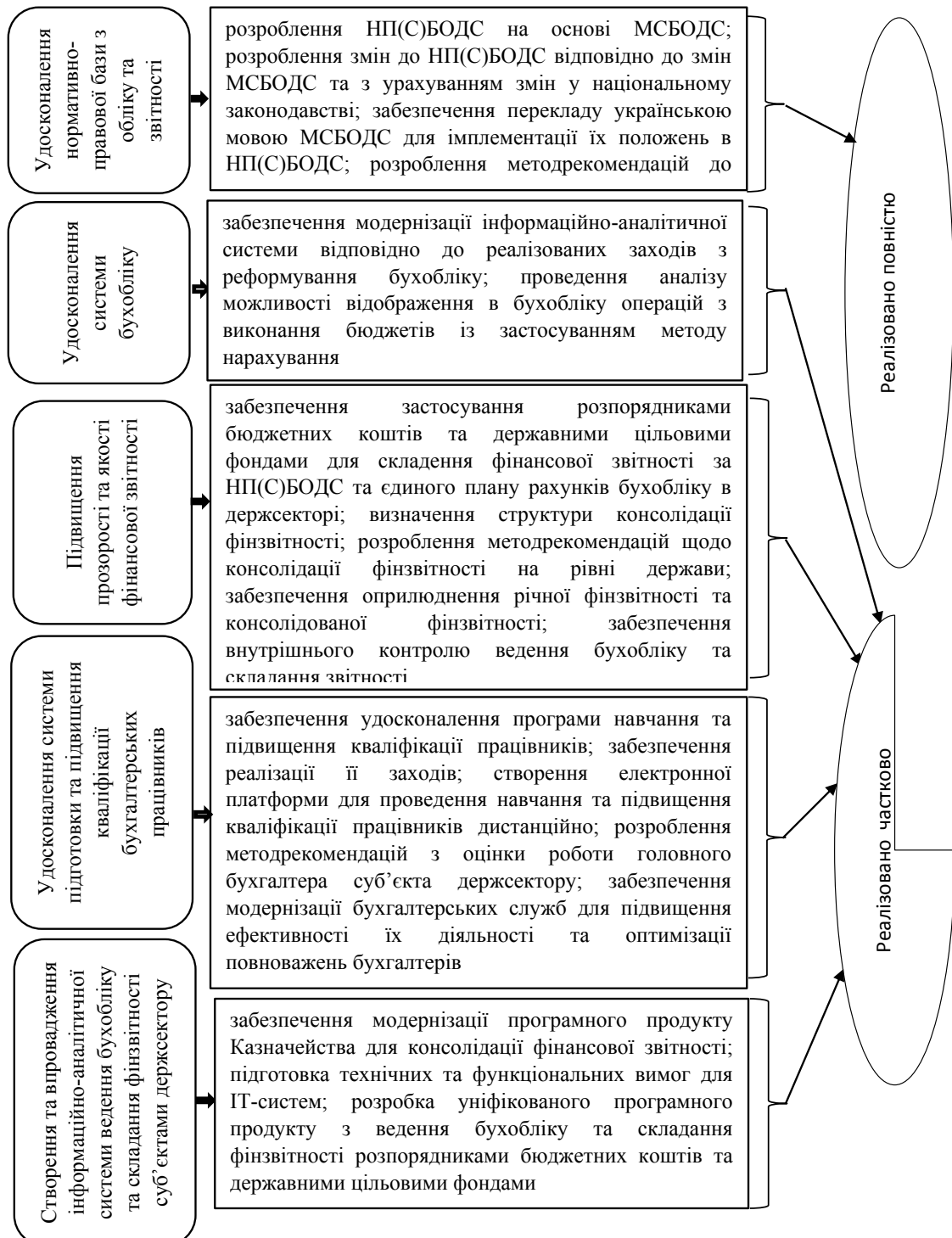


Рис. 1. Зміст завдань Стратегії та заходи щодо їх реалізації [6]

що й нові завдання будуть успішно реалізовані. Однак для цього слід використати різні важелі, в тому числі ті, навіть особливо ті, котрі пропонує українська наукова думка. Варто визнати, що в сучасних умовах має зростати її роль і участь у вирішенні важливих стратегічних державних завдань та планів.

Недостатній інтерес до дисертаційних розробок і наукових публікацій, які містять багато

цінних пропозицій, негативно позначається не лише на строках, а й на якості виконання намічених відповідними стратегіями заходів.

Повертаючись до питання реалізації нової Стратегії, слід критично оцінити повноваження учасників. Відповідальними за реалізацію завдань (рис. 1) Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі є:

- Міністерство фінансів України;
- Державна казначейська служба України;
- розпорядники бюджетних коштів;
- державні цільові фонди.

У зв'язку з цим однією з проблем, яка виникає, є узгодження повноважень кожної з вищеназваних інституцій для забезпечення злагодженої та ефективної реалізації поставлених завдань. Таким чином, варто з'ясувати функції усіх інституцій (рис. 2).

Згруповані й проілюстровані на рис. 2 основні завдання, виконання яких покладені на вищеназвані інституції, чітко вказують на потребу в їх деталізації та раціональному розмежуванні. Зокрема, якщо взяти для прикладу удосконалення нормативно-правової бази, то саме по собі Міністерство фінансів не може забезпечити дійсно якісні пропозиції. Тому це завдання варто розділити залежно від компетенцій. Доцільним буде таке розмежування:

- Міністерство фінансів – розроблення загальної методології обліку та доведення до зацікавлених суб'єктів (Державна казначейська служба України та Державні цільові фонди) для обговорення. Після обговорення та удосконалення нормативного документа його затвердження або подання проекту в інші інституції для затвердження;
- Державна казначейська служба України – поширення інформації та доведення її до власних структурних підрозділів і всіх розпо-

рядників бюджетних коштів, узагальнення та збір сформульованих ними пропозицій з питань можливостей реалізації накресленої методології, в тому числі методичного та організаційного характеру;

- Державні цільові фонди – поширення інформації й доведення її до власних структурних підрозділів та інших компетентних суб'єктів і узагальнення та збір сформульованих ними пропозицій з питань можливостей реалізації накресленої методології, в тому числі методичного та організаційного характеру;

- Розпорядники бюджетних коштів – формулювання пропозицій організаційного та методичного характеру, спрямованих на забезпечення удосконалення нормативного регулювання обліку.

Аналогічним може бути розподіл із завдання «удосконалення системи обліку», оскільки вони обидва надзвичайно тісно пов'язані між собою.

Підвищення прозорості та якості звітності варто покласти не на комплекс інституцій (Мінфін, Казначейство, Державні цільові фонди, розпорядників бюджетних коштів), а на Міністерство фінансів. Воно має у своєму розпорядженні досить доступної інформації (в тому числі тільки для нього), його працівники є учасниками різних форумів, робочих груп із вивчення зарубіжного досвіду (що недоступне для більшості суб'єктів розпорядників бюджетних коштів) тощо. Органи Державної казначей-



Рис. 2. Інституції, відповідальні за реалізацію Стратегії, та їх основні завдання

Джерело: узагальнено на основі рекомендацій [6] та додатку до вказаного джерела

ської служби в цьому разі можуть виступати як гаранті виконання цього завдання в прагматичній площині, а також подавати свої висновки щодо доцільності й можливості виконання накреслених Мінфіном заходів із підвищення якості звітності.

Завдання з удосконалення підготовки фахівців і підвищення їх кваліфікації цілком логічно вимагає включення до складу суб'єктів профільного міністерства, а саме Міністерства освіти і науки України та підпорядкованих йому інституцій. Поряд із наявністю суто технічних можливостей (приміщення, наявна матеріально-технічна база) на них можна покласти завдання з формулювання програм, дослідження потреб і конкретизації можливостей проведення навчання тощо. Незаслужено забутим або мало використовуваним при цьому можна вважати позитивний досвід централізованої організації курсів підвищення кваліфікації. У сучасних умовах його варто відновлювати щодо облікових працівників, оскільки є хороші регіональні можливості. Практично кожна область має відповідні учбові заклади та якісний професорсько-викладацький склад.

Щодо створення інформаційно-аналітичної системи ведення обліку, то відповідальні за це суб'єкти (див. рис. 2) не повною мірою можуть брати участь у виконанні такого завдання. Основним рушієм, безумовно, може виступати Міністерство фінансів як інституція-ініціатор фінансового забезпечення. На органи Казначейства слід покласти обов'язок із здійснення контролю за витрачанням бюджетних коштів на ці цілі. Проте практична реалізація виконання завдання має лежати на комп'ютерних фірмах. Негативний досвід вірусної атаки (наприклад, вірус «Петя») засвідчує, що акцент варто робити на українських фірмах-виробниках програмних продуктів. Окрім цього, світовий досвід та досвід країн ближнього зарубіжжя свідчить про доцільність наявності відповідного міністерства. Це питання актуалізується у зв'язку з розвитком інформаційного суспільства, а також задля підтримки європейських ініціатив щодо встановлення програми IDA (Міжнародної Асоціації Розвитку) й побудови трансєвропейських урядових мереж. Таке міністерство могло б займатися практичною стороною реалізації названого стратегічного завдання, а також вирішувати низку інших важливих питань (система захисту інформаційних даних, рівень публічності тощо).

Участь інших суб'єктів у виконанні завдання з формування інформаційно-аналітичної системи обліку та звітності в державному секторі мала б насамперед стосуватися аналізу вихідної бази, управлінських запитів і підготовки відповідних пропозицій вищим інстанціям. На етапі запровадження інновацій ці суб'єкти виступатимуть кінцевими їх споживачами, а тому під впливом їхніх запитів, а також встановлених державних вимог мали би формуватися самі системи і програмні продукти, які будуть у них використовуватися.

**Висновки.** Реформування бухгалтерського обліку державного сектору, викликане процесами економічної інтеграції України, є необхідним, адже воно супроводжується адаптацією до міжнародних стандартів. Провівши дослідження, можна дійти висновку про дієвість Стратегії, яка за останні роки ввела в дію новий План рахунків та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору. Проте низка завдань Стратегії, таких як підвищення прозорості та якості фінансової звітності; удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерських працівників; створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами, сьогодні реалізовані частково. Хоча завершити процес реформування облікової системи державного сектору економіки законодавство планує у 2025 році, сьогодні в багатьох науковців та практиків залишається багато питань, що потребують відповідей. Тому для вирішення низки питань з боку міністерств та відомств слід чекати рекомендацій, вказівок та роз'яснень, які повинні включати пропозиції провідних науковців та бухгалтерів облікової сфери державного сектору економіки.

### Бібліографічний список:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
2. Свірко С.В., Самчик М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир, 2017. Вип. 1. С. 221–246.
3. Левицька С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи.

- Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Серія «Економіка». 2009. Вип. 11. С. 80–89. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2009\\_11\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2009_11_12)
4. Канєва Т., Шевченко С. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України. Вісник КНТЕУ. 2010. № 5. С. 33–40.
  5. Сопко В.В., Хорунжак Н.М. Проблеми розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Вісник НУВГП. Економіка: зб. наук. праць. Рівне: НУВГП, 2014. Вип. 1 (65). С. 259–266.
  6. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#n7>
  2. Svirko S. V., Samchyk M. Yu. (2017) “Budget Accounting in Ukraine: Innovations of the 21st century”. Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis. no. 1. pp. 221–246.
  3. Levytska S. O. (2009) “Stages in the direction of reforming the accounting of the activities of budget institutions of the budget accounting system: assessment, prospects”. Scientific notes [National University of Ostroh Academy]. The series “Economics”. no. 11. pp. 80–89, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2009\\_11\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2009_11_12)
  4. Kanieva T., Shevchenko S. (2010) “The state and prospects of development of account in the public sector of Ukraine”. Journal of KNTEU. no. 5. pp. 33–40.
  5. Sopko V.V., Khorunzhak N.M. (2014) “The problems distribution of powers among accounting individuals in the public sector”. Journal of NUVHP. no. 1 (65). pp. 259–266.
  6. Strategy of modernization of the system of accounting and financial reporting in the public sector for the period up to 2025: the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine (20.06.2018 no. 437), available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#n7>

**References:**

1. Strategy of modernization of the accounting system in the public sector for 2007–2015: the resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine (16.01.2007 no. 34), available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

**Lukanovska I.R.**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Instructor at Department of Accounting  
and Control in Public Administration,  
Ternopil National Economic University

## THE PROBLEMS OF REFORMING ACCOUNTING SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR

For several years now, Ukrainian legislation has been actively involved in the modernization of public sector accounting in order to improve it and ensure the transparency of financial statements of budget institutions. The active reformation of the accounting system of the public sector of Ukraine has actually started with the adoption of the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 34 as of 16.01.07 “On Approval of the Strategy for Modernization of Accounting System in the Public Sector of Ukraine for 2007–2015”. Due to this strategy, a new Account Schedule has been put in place and more than ten National Public Sector Accounting Standards have been implemented taking into account international standards.

To date, a new Strategy for the Modernization of the Accounting and Financial Reporting System in the public sector for the period up to 2025 has been approved. The task of improving the quality and comparability of financial information, including through the establishment of common approaches and requirements for the organization of the public sector accounting system, taking into account international standards and best practices, is highlighted. However, insufficient interest in dissertation development and scientific publications, which contain a lot of valuable proposals, negatively affects not only the terms but also the quality of implementation of the measures outlined by the relevant strategies.