Proceedings of the 14th International
Scientific and Practical Conference
«Scientific Research in XXI Century»
(July 16-18, 2023).
Ottawa, Canada

No
162

ACCOUNTING AND AUDITING

Стан підготовки бухгалтерів для державного сектору в Україні та підходи щодо його удосконалення

Бардаш Сергій Володимирович[1], Краєвський Володимир Миколайович[2]

[1] доктор економічних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів;
Науково-дослідний інститут фінансової політики,
Державний податковий університет; Україна

[2] доктор економічних наук, професор,
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту;
Державний податковий університет; Україна

Анотація. В статті визначені передумови, визначений загальний стан та наведені пропозиції щодо формування сучасних фахових компетентностей співробітників контрольно-аналітичних підрозділів суб'єктів державного сектору у межах підготовки та перепідготовки фахівців за спеціальностями «Облік і оподаткування» та «Фінанси, банківська справа та страхування», а також необхідні тематичні компоненти підвищення їх кваліфікації.
Ключові слова: *суб'єкти державного сектору, бухгалтерський облік, фінансова звітність, фахові компетентності, підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації.*

Перемога у визвольній війні України є логічною та безумовною подією, на яку очікує весь цивілізований світ. Уряди демократичних країн світу надають Україні різноманітну підтримку, основу якої складає фінансова допомога, тяглість та обсяги якої залежать від багатьох факторів, у т.ч. від ефективності управління державними фінансами. Досягти означеного результату неможливо без трансформації системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Актуальність реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі пояснюються необхідністю: підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

на різних рівнях [1].

Наразі в означеному напрямку досягнуто певних зрушень, зокрема: затверджено 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – НП(С)БОДС); затверджено план рахунків бухгалтерського обліку для забезпечення єдиного підходу у відображенні господарських операцій в державному секторі; запроваджено нові форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; затверджено типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; здійснено перехід бюджетних установ на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування; запроваджено інформаційно-аналітичну систему «Є-Казна» [2].

Однак Міністерству фінансів України ще слід виконати низку важливих завдань, головними з яких є:

– розроблення нових НП(С)БОДС на основі МСБОДС;

– розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;

– розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС.

Отримані результати у напрямку реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема застосування концептуальної основи бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС, вимагають змін у підготовці облікових кадрів суб'єктів державного сектору, які мають правильно застосовувати НП(С)БОДС, володіти знаннями та навичками, необхідними для формування необхідної професійної компетентності щодо виконання професійних функцій в рамках нової системи бухгалтерського обліку.

Контингент співробітників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору чималий, адже станом на 1 листопада 2022 р. в Єдиному реєстрі розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів зафіксовано 66756 установ і організацій, а розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (крім тих, інформація щодо яких має обмежений доступ) станом на 1 травня 2023 р., - 63461 [3].

Задля визначення складу контингенту за особливостями реалізації функціоналу слід зважати на склад суб'єктів державного сектору, адже це:

1) Міністерство фінансів України, яке забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

2) розпорядники бюджетних коштів;

3) Державна казначейська служба України;

4) фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

Proceedings of the 14th International
Scientific and Practical Conference
«Scientific Research in XXI Century»
(July 16-18, 2023).
Ottawa, Canada

No
162

ACCOUNTING AND AUDITING

Всі суб'єкти державного сектору мають вести бухгалтерський облік, який, залежно від виду суб'єкта, має відмінний предмет. Так, Державна казначейська служба України та її органи ведуть бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів. Розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів та бюджетів фондів.

Враховуючи значення бухгалтерського обліку в державному секторі як головного джерела інформаційного забезпечення процесу управління державними фінансами, а також оцінки його ефективності, беручи до уваги наближеність остаточної трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі, підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів набуває неабиякої актуальності.

Наразі підготовка облікових кадрів для суб'єктів державного сектору має стати головним завданням, у розв'язанні якого мають бути зацікавлені всі гілки влади, - законодавча, виконавча та судова, адже виконання покладених на них функцій реалізується на основі обмеженого ресурсного забезпечення, ефективність використання якого визначається на підставі даних бухгалтерського обліку.

Оцінку рівня підготовки облікових кадрів для суб'єктів державного сектору слід почати з огляду останніх змін в системі вищої освіти України.

Сучасні підходи до вищої освіти в Україні передбачають виокремлення п'яти взаємопов'язаних рівнів, а саме: початковий рівень (короткий цикл) вищої освіти; перший (бакалаврський) рівень; другий (магістерський) рівень; третій (освітньо-науковий) рівень; науковий рівень. Їх взаємозв'язок, органічно-логічне поєднання та синергічний ефект від їх послідовної реалізації можливі за умов формування цілісної системної моделі компетентностей в цілому та в межах економічної освіти зокрема [4].

Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю суб'єктів державного сектору здійснюється доволі обмежено і навіть фрагментарно: йдеться про відсутність базової підготовки на перших двох рівнях вищої освіти - початковому та першому (бакалаврському) (за виключенням предмету «Облік в бюджетних установах»), - і фактичному початку підготовки фахівців на другому, магістерському рівні.

Існуючий підхід обмежує можливості майбутніх здобувачів освітньо-наукового та наукового рівня за вказаним

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

спрямуванням, оскільки: набуті знання в процесі вивчення загальних дисциплін за спеціальністю (раніше «Облік і аудит», тепер – «Облік і оподаткування» [5]) на початковому та першому рівнях освіти не дозволяють опрацювати та зрозуміти проблематику бухгалтерського обліку, контролю та аналізу функціонування суб'єктів державного сектору, при цьому другий (магістерський) рівень, на думку автора публікації [4], як правило, переважно завдяки практиці, дозволяє сформувати практичну уяву про облікове, контрольне, аналітичне забезпечення управління основними суб'єктами вищевказаного інституційного сектора.

Проведена зміна назви спеціальності («Облік і аудит» на «Облік і оподаткування») обумовила, на нашу думку, не зовсім виправдане поєднання бухгалтерського обліку, сферою застосування якого є мікрорівень (діяльність/функціонування окремого учасника відносин у сфері господарювання, за виключенням кінцевих споживачів [6]) з оподаткуванням, система знань та практичних навичок якого охоплює як мікрорівень, так і макрорівень. У результаті з навчального плану зникли навчальні дисципліни обов'язкової компоненти, що формують компетентності контрольного спрямування. Відповідно зникла імплементація в зміст освіти системи наукових знань, пов'язаних з проблематикою контролю [7, с. 69], що, на нашу думку, суттєво ускладнило процес формування на освітньому рівні «бакалавр» компетентностей контрольного змісту майбутніх бухгалтерів суб'єктів державного сектору.

Також фактичне обмеження за часом підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і контроль в секторі загального державного управління», яка здійснювалась у Київському національному економічному університеті ім. Вадима Гетьмана фактично, на думку автора публікації [4], робило неможливою повну легітимізацію Закону України «Про вищу освіту», оскільки закріплювався розрив наскрізного компетентнісного підходу, який закладений в основу даного нормативного акту вищого ступеня регламентації. Вирішення цієї проблеми полягає у виокремленні вказаної спеціалізації на початковому рівні вищої освіти – так званому короткому циклі [4].

Наразі, на думку С. Свірко, однієї з провідних дослідниць проблем бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, тимчасове вирішення питань належної підготовки бухгалтерів, аналітиків, контролерів для суб'єктів державного сектору полягало у запровадженні магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління» з включенням до її складу [4]:

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

1) нормативних дисциплін (1.1. Глобальна економіка; 1.2. Інноваційний розвиток підприємства; 1.3. Методологія наукових досліджень в обліку і аудиті);

2) дисциплін спеціальної підготовки:

2.1) обов'язкового компоненту (2.1. Бухгалтерський облік в управлінні бюджетними установами; 2.2. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних уставах; 2.3. Соціальна відповідальність; 2.4. Облік та звітність за МСБОДС; 2.5. Методика і організація аудиту в секторі загального державного управління; 2.6. Фінансовий аналіз в бюджетних установах);

2.2) варіативного компоненту (2.2.1. Системи і моделі бюджетного обліку; 2.2.2. Правове забезпечення бюджетного обліку; 2.2.3. Бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби України та державних цільових фондах; 2.2.4. Державний фінансовий контроль; 2.2.5. Звітність бюджетних установ; 2.2.6. Управлінський облік в бюджетних установах; 2.2.7. Внутрішній аудит в секторі загального державного управління; 2.2.8. Управлінські інформаційні системи в обліку, аналізі та аудиті в секторі загального державного управління);

3) модуля практичної підготовки (3.1. Міжпредметний тренінг; 3.2. Практика; 3.3. Підготовка та захист магістерської кваліфікаційної роботи).

Позитивно оцінюючи пропозиції С. Свірко, а також враховуючи динамічність змін у результатах реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр., у т.ч. поточних та очікуваних результатів реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі до 2025 року, вважаємо за доцільне викласти низку пропозицій загального характеру, що спрямовані на удосконалення змісту підготовки бухгалтерів, аналітиків, контролерів для суб'єктів державного сектору.

На наше переконання зміни у підготовці облікових кадрів для державного сектору на часі, адже проблема розриву наскрізного компетентнісного підходу залишається незв'язаною. В одному з провідних закладів вищої освіти України, - Київському національному економічному університеті ім. Вадима Гетьмана, підготовка облікових кадрів для державного сектору здійснюється (станом на 2023 р.) на освітньому рівні «магістр» за ОПП «Облік і аудит в державному секторі». Зокрема, згідно визначеної мети ОПП остання має сформувати у здобувачів вищої освіти широкого комплексу знаннєвих компетентностей,

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

необхідних для становлення фахівців нової формації з потужним інтелектуальним потенціалом, широким діапазоном знань і навичок, здатних вирішувати сучасні науково-практичні проблеми з обліку, аналізу, аудиту, оподаткування підприємств і організацій державного сектора, спрямованих на забезпечення стійкого розвитку та посилення соціально-відповідальної діяльності як суб'єктів суспільного інтересу [8].

Проведений огляд наукових компонент ОПП [8] свідчить про певну невизначеність. Так в обов'язковій компоненті є дисципліна «Облік в державного сектору за міжнародними та національними стандартами» (назва з екрану [8]), а також дисципліна «Облік у державних корпораціях». Якщо розробники ОПП державні корпорації включають до суб'єктів державного сектору, тоді незрозуміло навіщо виокремлювати облік у державних корпораціях? Якщо державні корпорації не включаються до державного сектору, що в принципі відповідає визнаному підходу, тоді також незрозуміло, чому не розглядаються питання оподаткування, внутрішнього аудиту та аудиту фінансової звітності державних корпорацій як суб'єктів публічного інтересу?

Наразі позитивно оцінюючи зміст ОПП, що розглядається [8], вважаємо, що фахівці з сучасними обліковими, аналітичними та контрольними компетентностями суб'єктів державного сектору мають проходити підготовку та перепідготовку за спеціальністю «Облік і оподаткування», а також спеціальністю «Фінанси, банківська справа та страхування», адже отримати такі програмні результати навчання за ОПП «Облік і аудит в державному секторі», як: «унікальні знання, які дадуть змогу …, розв'язувати практичні завдання відповідно до сучасного складного динамічного, сповненого ризиків та невизначеностей світу державних фінансів» [8], вкрай проблематично.

Оте, на нашу думку, трансформація підготовки означених фахівців має відбуватися за декількома сценаріями, зокрема в межах:

1) підготовки здобувачів освітнього ступеня:

1.1) «бакалавр» за спеціальностями: 071 «Облік і оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за освітньо-професійними програмами (надалі – ОПП): «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»; 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Державний фінансовий контроль», «Фінансова безпека приватного сектору»;

1.2) «магістр» за спеціальностями: 071 «Облік і

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

оподаткування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору», «Аналіз функціонування суб'єктів державного сектору»; 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» з впровадженням підготовки фахівців за ОПП «Аудит державних фінансів», «Фінансова безпека державного сектору»;

2) перепідготовки (отримання другої вищої освіти) за означеними спеціальностями на ОПП, наведеними у п.1);

3) підвищення кваліфікації за тематикою: «Облік діяльності суб'єктів державного сектору»; «Державний фінансовий контроль», «Фінансова безпека приватного сектору», «Внутрішній аудит суб'єктів державного сектору», «Аналіз функціонування суб'єктів державного сектору»; «Аудит державних фінансів», «Фінансова безпека державного сектору», у т.ч. короткочасних курсів, наприклад «Зміст та застосування НП(С)БОДС», «Фінансова звітність суб'єктів державного сектору», «Фінансові ризики суб'єктів державного сектору», «Організація бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору» тощо.

Тотожність назв ОПП у межах підготовки та перепідготовки, а також підвищення кваліфікації є умовною, адже для освітян зрозуміло що бюджет годин, необхідних для набуття фахових компетентностей є різним. З означеної причини тематики перепідготовки можуть бути розподілені на блоки/модулі та викладатися переважно онлайн, у т.ч. можуть бути скорочені за часом з урахуванням результатів діагностування раніше набутих знань та практичних навичок.

Питання оподаткування для суб'єктів державного сектору не піднімаються у даній публікації свідомо, адже воно має певну специфіку та має бути окремо розглянуто.

На наше переконання, викладений підхід вимагає колективного обговорення, адже його впровадження також вимагатиме копіткої інтелектуальної праці науково-педагогічних працівників кафедр провідних закладів вищої освіти України. Складність такої праці полягає не лише у розробці ОПП, вона полягає й у належній підготовці професорсько-викладацького складу кафедр щодо забезпечення якості підготовки майбутніх фахівців суб'єктів державного сектору. Паралельно з означеним варто пам'ятати й про необхідність укладання угод про проходження практики та подальше виконання кваліфікаційних робіт виключно на інформаційній базі суб'єктів державного сектору.

Чималий досвід науково-педагогічної діяльності у закладах вищої освіти України надає підстав стверджувати, що

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

впровадження підготовки майбутніх фахівців суб'єктів державного сектору, яка гарантуватиме належний рівень якості освіти, сформованості практичних навичок та отримання професійних компетентностей триває від двох до трьох років.

Саме з означеної причини неабиякої актуальності набуває підвищення кваліфікації в частині удосконалення облікових, аналітичних та контрольних компетентностей співробітників відповідного функціоналу суб'єктів державного сектору. Активізація означеної діяльності відіграватиме роль своєрідного експериментального майданчика з визначення актуального змісту сучасної освіти для означених співробітників державного сектору та її можливо подальшого удосконалення.

References:

[1] Бухгалтерський облік в державному секторі: URL: https://mof.gov.ua/uk/buhgalterskij-oblik-v-derzhavnij-sferi (05.06.2023)
[2] Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku (05.06.2023)
[3] Інформація щодо розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL: https://www.treasury.gov.ua/diyalnist/yedynyi-reiestr-rozporiadnykiv-ta-oderzhuvachiv-biudzhetnykh-koshtiv (06.06.2023)
[4] Свірко, С.В. (2017). Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті сучасних економічних та освітніх процесів. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей. Житомир: ЖДТУ. С. 72-93.
[5] Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти: Постанова Кабінету Міністрів України № 266 від 29.04.2015р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248149695 (10.06.2023)
[6] Бардаш, С.В. (2010). Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 656 с.
[7] Бардаш, С. (2023). Стан та перспективи розвитку обліково-контрольної науки. Scientific Collection «InterConf», (150), 64-70. Retrieved from https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.04.2023/160
[8] Опис ОПП «Облік і аудит в державному секторі». URL: https://drive.google.com/file/d/1mz-Ph8hdPpuerlhZUBufGDxboc-00MUo/view (17.06.2023)

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).