

Вашай Ю. В. [1; ORCID ID: 0000-0002-0664-0485],

к.е.н., доцент

Дорошенко О. О. [1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

к.е.н., доцент

¹Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Статтю присвячено розгляду ключових елементів облікового забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору через призму інституційної теорії. Досліджено завдання інституціональних агентів загальнодержавного рівня щодо облікового забезпечення, вплив глобалізації та міжнародної інтеграції на національну облікову систему. Визначено вплив формальних та неформальних норм на особливості бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Ключові слова: інституційне середовище; бухгалтерський облік; облікове забезпечення; державний сектор; формальний інститут; неформальний інститут.

Актуальність теми. Бухгалтерський облік у державному секторі як інформаційна основа прийняття управлінських рішень на макрорівні має вагоме значення в умовах стрімкої, системної міжнародної інтеграції національних економічних систем. Інституційне середовище його розвитку також значним чином піддається впливу як національних особливостей, так і загальноприйнятих міжнародних нормативів. Тому наукові дослідження інституціоналізації розвитку облікового забезпечення державного сектору набувають у сучасних умовах особливої гостроти та актуальності, зважаючи на посилення уваги до неінституційної економічної теорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковим підґрунтям інституціоналізму, що взято за основу для вивчення окресленої проблематики, є праці представників інституціоналізму та дослідників цього напрямку – Л. Девіса, Д. Норта, О. Вільямсона, Д. Ходжсона. Дослідженням питань інституційного середовища бухгалтерського обліку присвячено праці вітчизняних вчених – В. Жука, О. Канцурова, Г. Кірейцева, Н. Лоханової, Я. Олійник. Подальших досліджень потребують питання функціонування інституційного середовища обліку в державному секторі, оскільки

він має потужне значення для інформаційного забезпечення управління державними фінансами в умовах глобальних змін.

Метою статті є дослідження теоретичних та практичних засад інституціоналізації розвитку облікового забезпечення державного сектору в умовах міжнародної інтеграції.

Викладення основного матеріалу

Всесвітнім економічним форумом визначається показник глобальної конкурентоспроможності як здатності країн та їх інститутів забезпечувати стабільні темпи економічного розвитку, які були б стійкими в середньостроковій перспективі. Експерти при складанні Індексу беруть до уваги те, що економіки різних країн світу знаходяться на різних етапах свого розвитку. Значення окремих факторів зростання конкурентоспроможності країни пов'язано зі стартовими умовами, або з інституційними та структурними характеристиками, що дозволяють позиціонувати державу щодо інших країн крізь призму розвитку. Поточне дослідження охоплює 141 державу (дані опубліковані в жовтні 2019 року). Згідно вказаного дослідження Україна посідає 85 місце в рейтингу.

Тому в умовах міжнародної інтеграції розвиток інституційного середовища в державі має вагоме значення – як для налагодження внутрішніх взаємозв'язків і гармонійного функціонування суб'єктів господарювання, так і для продуктивної міжнародної політичної, економічної, соціальної та іншої діяльності.

Класики інституціоналізму під інституційним середовищем розуміють «сукупність основоположних політичних, соціальних і правових базових правил, які утворюють базис для виробництва, обміну і розподілу. Правила, які регулюють вибори, права власності, а також умови договору є прикладами типу основних правил, які становлять економічне середовище» [1]; «правила гри, що визначають контекст, в якому здійснюється економічна діяльність. Базові політичні, соціальні та правові норми утворюють основу виробництва, обміну і розподілу» [2].

Щодо обліково-контрольного забезпечення головними завданнями інституціональних агентів загальнодержавного рівня Олійник Я.В. вважає: – регулювання бухгалтерського обліку; – створення формальних інститутів (нормативно-правового забезпечення) бухгалтерського обліку та складання звітності; – здійснення моніторингу та контролю у сфері бухгалтерського обліку; – здійснення інших заходів, що забезпечують функціонування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до

визначених на загальнодержавному рівні пріоритетів та напрямків розвитку [3].

Вплив глобалізації економіки на розвиток бухгалтерського обліку з поміж іншого призводить до того, що управління розвитком бухгалтерського обліку переходить з національного рівня на міжнародний. У зв'язку з чим в фаховій літературі обґрунтовують необхідність посилення державного контролю над національною системою бухгалтерського обліку і захисту її від негативних проявів глобалізації [4].

Послідовне та системне вивчення організації бухгалтерського обліку із дотримання положень інституціональної теорії дозволяє: – пояснити наявність різних моделей обліку у світі через аналіз їх особливостей; – оцінити історичний шлях реформування бухгалтерського обліку в Україні за часи незалежності; – подати концептуальні засади модернізації регулювання бухгалтерського обліку та удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств. Застосування інституціонального аналізу може допомогти у цієї роботі, тому як предметом інституціоналізму є вивчення сутності інститутів, процесу їх становлення, функціонування та розвитку, впливу діяльності суб'єктів та умов інституціонального середовища. Широке застосування цих факторів формує новий погляд на проблемні аспекти розвитку організації бухгалтерського обліку [3].

За напрямом зближення і гармонізації національних облікових систем вченими досліджуються їх особливості в різних країнах. Суттєвим фактором, що стримує можливість гармонізації звітності за рахунок міжнародної стандартизації облікових принципів і правил, є унікальність кожного окремого суспільного середовища, формування національних бухгалтерських систем під впливом різних теоретичних концепцій, економічних ситуацій, інформаційних потреб користувачів фінансової інформації, культури, національних історичних традицій [5].

Кондратюк О. М. групує таким чином наукові точки зору на регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності: 1) ринковий підхід, free-market approach, за якого регулювання обліку здійснюється з використанням ринковим методів; 2) адміністративний або регулюючий підхід, regulatory approach, за якого регулювання обліку здійснюється із використанням адміністративних процедур [5].

Як стверджують автори монографії «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства», значення бухгалтерської професії для людського суспільства значно змінювалось із плином часу та з ходом еволюції. Протягом багатьох

десятиріч головним завданням бухгалтерського обліку було забезпечення збереження державної власності. Тому функції бухгалтера фактично зводились до забезпечення державного контролю та фіксації господарських подій [6].

Інститут бухгалтерського обліку, в існуючому стані, спроможний забезпечити реалізацію щонайменше двох функцій — координуючої та розподільчої. Інституціоналізація сфери бухгалтерського обліку передбачає, що індивідууми й суб'єкти економічних відносин діють не лише відповідно до своїх інтересів, а також прав і обов'язків, за рахунок чого досягаються координація й узгодження інтересів різних груп спеціальних інтересів. Розподільча функція проявляється в оптимізації розподілу матеріальних і людських ресурсів у сфері бухгалтерського обліку за рахунок поділу праці і спеціалізації, а саме: науковці розробляють методологію й аналізують поточну ситуацію, бухгалтери здійснюють практичну діяльність, держава забезпечує регулювання цієї діяльності, професійна спільнота вживає заходів щодо розвитку професії, викладачі готують кадри тощо. За рахунок обов'язковості окремих видів звітності і стандартизації облікових процедур споживачі інформації економлять ресурси на її пошук і отримання, а також підтвердження її достовірності [7, С. 106].

З точки зору інституційної теорії щодо обліку і контролю в державному секторі слід виокремити дії формальних та неформальних інститутів. Так, формальне регулювання здійснюється системою нормативно-правового забезпечення та державних інституцій. Зокрема, Бюджетним кодексом України регламентуються основи бюджетного процесу, підґрунтя бухгалтерського обліку та бюджетного контролю.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [8].

Методологічною основою ведення бухгалтерського обліку в державному секторі України є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Стандарти

регламентують облік у державному секторі за його об'єктами, встановлюють правила оцінки, визнання, класифікації та особливостей ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Важливе методичне значення має План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [9], та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [10], інструкції з обліку окремих об'єктів, форми звітності, Типові кореспонденції субрахунків [11-13].

Міжнародна інтеграція України має серйозний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі. З точки зору Дерія В.А., використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які формують глобальний облік та аудит [14, С. 12].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблені Комітетом із питань державного сектору представляють найкращу міжнародну практику у сфері фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору. В багатьох юрисдикціях застосування вимог МСБОДС покращить підзвітність і прозорість фінансової звітності, складеної органами державного управління та їхніми агенціями [15].

Іншою групою інститутів бухгалтерського обліку є неформальні інститути. Як вважає Канцуров О.О., до неформальних норм регулювання поведінки індивідуумів та суб'єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку слід віднести правила, які нормативно не закріплені, але задають визначений алгоритм дій, враховуються під час прийняття рішень та є загальноприйнятими. До них передусім слід віднести здобутки науки, яка є базою формування світогляду бухгалтерів та інших фахівців, а також створення нормативно-правового забезпечення [7, С. 108].

Неформальні норми інституційного середовища обліку і звітності державного сектору, з нашої точки зору, містять також сукупність традицій, моральних норм, правил, ментальних основ, що склались у суспільстві як щодо власне бухгалтерського обліку як професії, так і щодо поводження із державними фінансами та майном.

Висновки. Інституційне середовище розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Україні за умов міжнародної інтеграції є досить багатограним і включає в себе формальні та неформальні інститути бухгалтерського обліку. Ці інститути мають, своєю чергою, національний та міжнародний рівень, зважаючи на стрімку глобалізацію господарського розвитку. Вказані питання мають

перспективи подальших досліджень, пов'язані із вивченням впливу неформальних інститутів на стан бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі.

1. Institutional Change and American Economic Growth / L. Davis, D. North., C. Smorodin. Cambridge: Cambridge University Press, 1971. 283 p. 2. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / пер. с англ. ; науч. ред. и вступ. ст. В. С. Каткало. СПб. : Лениздат, 1996. 702 с. 3. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції. Київ : КНЕУ, 2016. 528 с. 4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с. 5. Кондратюк О. М. Глобалізація світової економіки та її вплив на розвиток бухгалтерського обліку корпорацій. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4(62). С. 117–121. 6. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О. В. Пальчук, В. М. Савченко, І. В. Рузмайкіна та ін. ; за ред. Г. М. Давидова. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 248 с. 7. Канцуров О. О. Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Фінанси України*. 2011. № 8. С. 101–114. 8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 9. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 10. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 11. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 12. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 13. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.10.2020). 14. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с. 15. Левицька С. О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 6. С. 34–39.

REFERENCES:

1. Institutional Change and American Economic Growth / L. Davis, D. North., C. Smorodin. Cambridge: Cambridge University Press, 1971. 283 p. 2. Uilyamson O. I. Ekonomicheskie instituty kapitalizma. Firmy, rynki, «otnoshencheskaya» kontraktatsiya / per. s angl. ; nauch. red. i vstup. st. V. S. Katkalo. SPb. : Lenizdat, 1996. 702 s. 3. Oliinyk Ya. V. Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku v umovakh mizhnarodnoi intehratsii. Kyiv : KNEU, 2016. 528 s. 4. Vyhovska N. H. Hospodarskyi kontrol v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia. Zhytomyr : ZhDTU, 2008. 532 s. 5. Kondratiuk O. M.

Hlobalizatsiia svitovoi ekonomiky ta yi vplyv na rozvytok bukhhalterskoho obliku korporatsii. *Visnyk ZhDTU*. 2012. № 4(62). S. 117–121. **6.** Rozvytok bukhhalterskoho obliku v umovakh hlobalizatsii ta informatyzatsii suspilstva : monohrafiia / O. V. Palchuk, V. M. Savchenko, I. V. Ruzmaikina ta in. ; za red. H. M. Davydova. Kropyvnytskyi : PP «Ekskliuzyv-System», 2017. 248 s. **7.** Kantsurov O. O. Kharakterystyka bukhhalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu. *Finansy Ukrainy*. 2011. № 8. S. 101–114. **8.** Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **9.** Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.2013 № 1203. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **10.** Poriadok zastosuvannia. Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **11.** Typova korespondentsiia subrakhunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z aktyvamy, kapitalom ta zoboviazanniamy rozporiadnykamy biudzhethnykh koshtiv ta derzhavnymy tsilovymy fondamy : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **12.** Typova korespondentsiia subrakhunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z vykonannia biudzhetu : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **13.** Typova korespondentsiia subrakhunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z vykonannia mistsevoho biudzhetu : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29 hrudnia 2015 № 1219. URL: zakon.rada.gov.ua (data zvernennia: 01.10.2020). **14.** Derii V. A. Vytraty i dokhody pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu. Ternopil : TNEU, «Ekonomichna dumka», 2009. 272 s. **15.** Levytska S. O. Okremi pytannia reformuvannia biudzhethnoho obliku: stratehiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhanomu sektori. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 2009. № 6. C. 34–39.

Vashai Y. V. [1; ORCID ID: 0000-0002-0664-0485],

Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor

Doroshenko O. O. [1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor

¹National University of Water and Environmental Engineering, Rivne

INSTITUTIONALIZATION OF DEVELOPMENT OF THE PUBLIC SECTOR ACCOUNTING SUPPORT IN THE CONDITIONS OF INTERNATIONAL INTEGRATION

The aim of the article is to study the theoretical and practical principles of institutionalization of the development of accounting for the public sector in terms of international integration.

Research on the institutionalization of public sector accounting is

becoming more acute and relevant in modern conditions, given the increasing attention to neo-institutional economic theory and the fact that accounting in the public sector is the information basis for management decisions at the macro level.

The article is devoted to the consideration of key elements of accounting for the activities of public sector entities through the prism of institutional theory. The tasks of institutional agents of the national level on accounting support, the impact of globalization and international integration on the national accounting system are studied. The influence of formal and informal norms on the peculiarities of accounting and reporting in the public sector is determined.

The authors concluded that the institutional environment for the development of accounting and reporting in Ukraine in the context of international integration is quite multifaceted and includes formal and informal accounting institutions. These institutions have, in turn, a national and international level, given the rapid globalization of economic development. Formal regulation is carried out by a system of regulatory and legal support and state institutions. Informal norms of the institutional environment of accounting and reporting of the public sector, contain the achievements of science and education, a set of traditions, moral norms, rules, mental foundations that have developed in society as to the actual accounting as a profession and public finances and property.

These issues have prospects for further research to examine the impact of informal institutions on the state of accounting and financial reporting in the public sector.

Keywords: institutional environment; accounting; accounting support; public sector; formal institute; informal institute.

Вашай Ю. В. [1; ORCID ID: 0000-0002-0664-0485],

к.э.н., доцент,

Дорошенко Е. А. [1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

к.э.н., доцент

¹Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно

ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В УСЛОВИЯХ МЕЖДУНАРОДНОЙ ИНТЕГРАЦИИ

Статья посвящена рассмотрению ключевых элементов учетного обеспечения деятельности субъектов государственного сектора сквозь призму институциональной теории. Исследованы задачи

институциональных агентов общегосударственного уровня по учетному обеспечению, влияние глобализации и международной интеграции на национальную учетную систему. Определено влияние формальных и неформальных норм на особенности бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе.

Ключевые слова: институциональная среда; бухгалтерский учет; учетное обеспечение; государственный сектор; формальный институт; неформальный институт.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2020 р.