

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

КОНОВАЛЕНКО НАТАЛІЯ ВАЛЕРІЇВНА

УДК 657.1:35.073.53

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ІНТЕГРОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО
УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

071 – Облік і оподаткування
07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ Н. В. Коноваленко

Науковий керівник: Засадний Богдан Андрійович, доктор економічних наук, професор

Київ 2026

АНОТАЦІЯ

Коноваленко Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі. – Кваліфікаційна праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, 2026.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення важливих науково-практичних завдань щодо формування теоретико-методичних і організаційно-практичних засад удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі в умовах переходу на міжнародні стандарти обліку.

У дисертаційній роботі досліджено методологічні, технічні та нормативні засади обліково-аналітичної складової інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі (IFMIS) з урахуванням сучасних тенденцій глобалізації та переходу на міжнародні стандарти обліку у державному секторі. Розкрито економічну сутність обліково-аналітичного забезпечення IFMIS, удосконалено класифікаційні підходи IFMIS та виявлено вплив застосовуваних стандартів обліку в IFMIS на ефективність прийняття управлінських рішень в державному секторі. Проаналізовано інформаційні та технічні аспекти реалізації IFMIS, фактори, які впливають на вибір концептуальної основи бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародні тенденції, а також здійснено критичний аналіз чинного нормативно-правового забезпечення обліку у державному секторі України та визначено перспективи його вдосконалення у складі IFMIS. На основі міжнародного досвіду обліково-аналітичного забезпечення IFMIS встановлено методологічні передумови бухгалтерського обліку у державному секторі у складі цих систем та

зв'язок з ефективністю прийняття управлінських рішень. Розроблено підходи до удосконалення методики обліково-аналітичного забезпечення у державному секторі, враховуючи перехід на міжнародні стандарти обліку у державному секторі та метод нарахування, інтеграцію систем обліку в єдиний інформаційний простір бухгалтерського обліку, який ґрунтується на застосуванні національних положень (стандартів) і використанні плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі всіма суб'єктами державного сектору та удосконаленні моделі бухгалтерської служби.

У межах дослідження визначено роль і функції обліково-аналітичного забезпечення у державному секторі в складі IFMIS, обґрунтовано напрями підвищення ефективності рішень щодо управління державними фінансами. Запропоновано структурно-логічну модель організації обліково-аналітичного забезпечення IFMIS, яка поєднує інструменти обліку з іншими системами управління державними фінансами, включаючи бюджетування, казначейський облік, звітність, закупівлі, аудит у складі IFMIS, орієнтовану на забезпечення безперервного обліку всіх суб'єктів державного сектору, підвищення прозорості та якості управління державними фінансами та прийняття управлінських рішень. Удосконалено існуючу модель обліково-аналітичного забезпечення IFMIS на основі окреслення ролі облікового, контрольного та аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів.

Практична цінність дисертації полягає в розробленні прикладних рекомендацій та методичних підходів щодо організації обліково-аналітичної функції в інтегрованій інформаційно-аналітичній системі в державному секторі (IFMIS), яка дозволяє значно оптимізувати управління державними фінансами, підвищити безперервність та достовірність бухгалтерського обліку і забезпечити належний рівень контролю за державними фінансами. Отримані результати можуть бути використані при розробці IFMIS для центрального уряду країни, з

охопленням всіх суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: бухгалтерський облік, міжнародні стандарти обліку для державного сектору, обліково-аналітичні моделі, звітність, інтегровані інформаційні системи фінансового управління у державному секторі, державні фінанси, бюджетний процес, суб'єкти державного сектора, фінансовий моніторинг, сталий розвиток.

ABSTRACT

Konovalenko N.V. Accounting and analytical support of integrated financial management information systems in the public sector. – Manuscript.

Dissertation for academic degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 Accounting and taxation – Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, 2026.

The dissertation is aimed at solving important scientific and practical problems regarding the formation of theoretical, methodological and organizational and practical principles for improving the accounting and analytical support of integrated financial management systems in the public sector in the context of the transition to International Accounting Standards.

The dissertation researches the methodological, technical and regulatory principles of the accounting component of IFMIS, considering modern trends of globalization and the transition to International Accounting Standards in the public sector. The economic essence of the accounting and analytical support of IFMIS is revealed, the classification approaches of IFMIS are improved, and the influence of the accounting standards used in IFMIS on the effectiveness of management decision-making in the public sector is revealed. The information and technical aspects of the implementation of IFMIS, factors influencing the choice of the conceptual basis of accounting in the public sector, international trends, and a review of the current regulatory and legal support for accounting in the public sector of Ukraine were analyzed, and the prospects for its improvement within IFMIS were determined. Based on international experience of accounting and analytical support for IFMIS, methodological prerequisites for accounting in the public sector within these systems and the connection with the effectiveness of management decision-making were established. Approaches to improving the methodology of accounting and analytical support in the public sector were developed, taking into account the transition to International Public Sector Accounting Standards and the accrual method, the

integration of accounting systems into a single accounting information space, which is based on the application of national regulations (standards) and the use of the chart of accounts for accounting in the public sector by all public sector entities and the improvement of the accounting service model.

The research defines the role and functions of accounting and analytical support in the public sector as part of IFMIS, substantiates the direction of increasing the efficiency of decisions on public finance management. A structural and logical model of the organization of accounting and analytical support of IFMIS is proposed, which combines accounting tools with other public finance management systems, including budgeting, treasury accounting, reporting, procurement, audit, and others, as part of IFMIS, focused on ensuring continuous accounting of all public sector entities, increasing the transparency and quality of public finance management and making management decisions. The existing model of accounting and analytical support of IFMIS has been improved based on outlining the role of accounting, control and analytical components with the definition of a roadmap for the implementation of relevant measures and the identification of persons responsible for the transformation of relevant components.

The practical value of the dissertation lies in the development of applied recommendations and methodological approaches to the organization of the accounting and analytical function in the integrated information and analytical system in the public sector (IFMIS), which allows significantly optimizing public finance management, increasing the continuity and reliability of accounting and ensuring an appropriate level of control over public finances. The results obtained can be used in the development of IFMIS for the central government of the country, covering all public sector entities.

Keywords: accounting, International Public Sector Accounting Standards, accounting and analytical models, reporting, Integrated Information Management Information Systems, public finances, budget process, public sector entities, financial monitoring, sustainable development.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Коноваленко Н. В. Рушійні сили реформування бухгалтерського обліку у державному секторі у країнах Східної Європи. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2024. № 3(44). С. 30-38. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.44-5> (0,81 д.а.).

2. Засадний Б. А., Коноваленко Н. В. Впровадження міжнародних стандартів обліку у державному секторі країнами, що розвиваються. *Економіка та суспільство*. 2025. № (74). С. 1-7. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-146> (0,63 д.а., особисто автору – 0,4 д.а.: проведено аналіз та визначено результати впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі країнами, що розвиваються).

У наукових фахових виданнях, що зареєстровані у міжнародних наукометричних базах:

3. Konovalenko N., Vakulenko V. Debate: The new role of international financial institutions in the era of continuous crises and the war in Ukraine. *Public Money & Management*. 2025. Vol. 45, No. 3. P. 193-194. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2423567> (0,18 д.а., особисто автору – 0,1 д.а.: визначено чинники впливу міжнародних фінансових інститутів на сучасну фінансову політику країн у державному секторі).

В інших виданнях:

4. Коноваленко Н. В. Виклики, пов'язані із запровадженням інтегрованих систем фінансового менеджменту (IFMIS), заснованих на міжнародних стандартах обліку у державному секторі, у країнах Східного Партнерства з ЄС. *Міжнародний форум EFBM'2021 «Економіка. Фінанси. Бізнес. Управління: зміни, адаптація, нова економіка»*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (30 вересня 2021 року, м. Київ). С. 30-32. (0,27 д.а.).

5. Засадний Б. А., Коноваленко Н. В. Облікова складова у моделі інтегрованих систем фінансового управління (IFMIS) у державному секторі. *Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку*: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (16-17 жовтня 2025 року, м. Умань). С. 42-43 (0,18 д.а., особисто автору – 0,1 д.а.: визначення взаємозв'язку облікової складової з іншими складовими моделі інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	12
ВСТУП	14
РОЗДІЛ 1 СУТНІСТЬ ІНТЕГРОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ	23
1.1 Поняття, цілі і завдання інтегрованих інформаційних систем фінансового управління у державному секторі	23
1.2 Види інтегрованих інформаційних систем фінансового управління у державному секторі та їхні характеристики	32
1.3 Міжнародні стандарти обліку у державному секторі як концептуальна основа для інтегрованої системи фінансового управління	50
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	71
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИЧНО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ З ІНШИМИ СКЛАДОВИМИ ІНТЕГРОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ	73
2.1 Обліково-аналітична складова у моделі інтегрованої інформаційної системи фінансового управління та взаємодія з іншими складовими системи	73
2.2 Моделі використання даних обліку для аналітичних елементів інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі	88

2.3 Формування обліково-аналітичних моделей в рамках інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі на основі міжнародного досвіду	104
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	118
РОЗДІЛ 3 ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА МОДЕЛЬ ІНТЕГРОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ	120
3.1 Аналіз поточного стану запровадження інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі України	120
3.2 Нормативно-правове забезпечення запровадження інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі України	146
3.3 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі України	163
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	179
ВИСНОВКИ	181
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ	210

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

IAS – інформаційно-аналітичні системи;
IT – інформаційні технології;
МСБОДС – Міжнародні стандарти обліку у державному секторі;
НСБОДС – Національні стандарти обліку у державному секторі;
API – інтерфейси прикладного програмування;
BI – бізнес аналітика (business intelligence)
CD – концептуальний дизайн;
CIPFA – інститут сертифікованих бухгалтерів у сфері державних фінансів;
COTS – комерційні рішення готові до використання;
DW – сховище даних;
ДПС – Державна податкова служба;
ДМС – Державна митна служба;
ДКСУ – Державна казначейська служба України
ДССУ – Державна служба статистики України
ЄКР – Єдиний казначейський рахунок
EPSAS – європейські стандарти обліку у державному секторі;
ESB – корпоративна сервісна ланка;
ERP – модель планування ресурсів суб'єкта господарювання;
ETL – вилучення, перетворення, завантаження;
FASB – Рада з стандартів фінансового обліку;
GAAP – загальноприйняті принципи обліку (США);
GFS – державна фінансова статистика;
GL – Головна книга (general ledger)
МВФ (IMF) – Міжнародний валютний фонд;
РМСБОДС (IASB) – Рада з міжнародних стандартів обліку у державному секторі;

IFAC – Міжнародна федерація бухгалтерів;

IFMIS – інтегровані інформаційні системи фінансового управління у державному секторі;

IFMIS CORE – ядро інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі

IPSAS – Міжнародні стандарти обліку у державному секторі;

LDSW – програмне забезпечення локальної розробки;

MDM – управління еталонними даними (master data management);

OLAP – аналітична обробка даних онлайн;

OLTP – онлайн обробка даних;

PEFA – звіт про державні видатки та фінансову прозорість;

PULSAR – регіональна програма Світового банку на підтримку реформ у галузі державних фінансів та обліку у державному секторі;

REPF – звіт про посилення обліку і звітності у державному секторі;

TSA – єдиний казначейський рахунок;

XML – розширена мова програмування.

ВСТУП

Актуальність теми дисертаційної роботи обумовлена міжнародними тенденціями широкого застосування Інтегрованих інформаційних систем фінансового управління у державному секторі (IFMIS), переходу урядів на міжнародні стандарти обліку у державному секторі (IPSAS) та метод нарахування як єдиний метод, що дозволяє здійснювати стратегічне планування та ефективне управління державними фінансами у середньо- та довгостроковій перспективі. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління в державному секторі - це комплекс облікових і аналітичних інструментів, методів, процедур, інформаційних ресурсів, спрямованих на збір, обробку, аналіз та подання облікової інформації (фінансової, бюджетної, статистичної тощо). Цей комплекс застосовується урядом для планування, виконання та контролю бюджету, дає можливість приймати ефективні управлінські рішення, визначати пріоритети, оцінювати діяльності державних органів та установ, а також забезпечувати ефективне управління державними ресурсами.

Слід відзначити, що проблеми обліково-аналітичного забезпечення розглядалися у низці дисертацій за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», проте, обліково-аналітичне забезпечення управління саме в державному секторі в рамках Інтегрованих систем фінансового управління не було об'єктом дослідження в жодній з вітчизняних робіт, і має обмежене відображення в іноземних дослідженнях.

Фундаментальні положення бухгалтерського обліку і контролю у державному секторі в умовах модернізації управління державними фінансами досліджено у працях П.Й. Атамаса, Л.В. Гізатуліної, Ю.А. Гузенко, О.О. Дорошенко, Ж.А. Заєвської, Є.В. Калюги, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, Т.О. Масіч, Т.Г. Мельник, В.М. Метелиці, О.Л. Михальської, О.О. Осадчої, Н.А. Остап'юк, О.Д. Рожка, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, А.І. Фаріон, Є.А. Фещенко,

Т.С. Яровенко та інших. Їхні дослідження охоплюють розробку єдиного плану рахунків відповідно до МСБОДС, узгодження бюджетної, статистичної і фінансової звітності в умовах переходу на нову концептуальну основу обліку у державному секторі. Разом з тим, IFMIS і питання обліково-аналітичного забезпечення в межах IFMIS у державному секторі вітчизняними авторами не досліджувалося.

В працях зарубіжних авторів можна знайти більше інформації про облік в IFMIS окремих країн, проте дана інформація не є систематизованою і дослідження впливу обліково-аналітичної складової IFMIS на ефективність та прозорість управління державними фінансами є обмеженим. Зокрема такі автори, як Н. Ар'яні, Р.А. Кіпнгено, А. Санті, П. Тум, Е.Б. Доло, К. Нгала, Т. Ползер, С. Сканнелл, Ф. Слама та інші досліджують питання розробки, впровадження, переваг IFMIS у різних контекстах, різних країнах або окремих галузях. Окремий пласт досліджень стосується переходу держав на міжнародні стандарти обліку (IPSAS) та суміжні питання переходу від касового методу до методу нарахування.

Незважаючи на наявні наукові напрацювання стосовно переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та застосування методу нарахування у державному секторі, а також окремі дослідження стосовно запровадження IFMIS в різних країнах, питання ролі обліково-аналітичної складової в IFMIS та її впливу на прозорість та ефективність прийняття рішень у сфері управління державними фінансами залишаються недостатньо дослідженими. Зокрема, у сучасній науковій літературі бракує комплексного підходу до проведення функціонального аналізу взаємодії обліково-аналітичної складової з бюджетною, казначейською закупівельною та іншими складовими IFMIS, що суттєво впливає на прийняття поінформованого рішення стосовно вибору оптимальної моделі системи та її послідовного впровадження. Необхідність оцінки ризиків з урахуванням специфічних факторів, а також

методичне опрацювання підходів до обліково-аналітичних елементів при запровадженні IFMIS в Україні залишаються поза межами усталеної методології. Крім того, на сьогодні в законодавстві України передбачено запровадження IFMIS, проте концепція даної системи знаходиться на стадії розробки. Саме значущість окреслених наукових і прикладних проблем зумовила вибір теми, визначила мету та основні завдання дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана в межах теми наукових досліджень кафедри обліку та аудиту (номер 22КФ040-02 «Модернізація системи обліку, аналізу, оподаткування і контролю діяльності суб'єктів господарювання корпоративного та державного сектора економіки України»). У рамках цих тем авторкою досліджено науково-практичні аспекти впровадження обліково-аналітичного забезпечення в рамках IFMIS у державному секторі, зокрема в частині розробки методологічних підходів до організації обліку та аналізу відповідно до МСБОДС, інтеграції з іншими складовими системи, гармонізації національного регулювання з міжнародними стандартами та запровадження кращої світової практики.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є удосконалення існуючих організаційно-методичних та практичних положень обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі та вироблення рекомендацій щодо його вдосконалення для підвищення якості управління державними фінансами в Україні.

Для досягнення мети дисертаційної роботи необхідне вирішення таких завдань:

- ідентифікувати сутність та призначення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі як фактору розвитку облікової системи;

- проаналізувати види IFMIS та визначити їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору;
- визначити взаємозв'язок концептуальної основи бухгалтерського обліку та ступеню розвитку IFMIS;
- обґрунтувати значення бухгалтерського обліку в підвищенні ефективності та прозорості управління фінансами у державному секторі на різних рівнях розпорядників бюджетних коштів;
- представити моделі автоматизації процесу управління державними фінансами в частині облікових процесів для узгодження різних модулів IFMIS;
- окреслити перспективи побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку на усіх рівнях розпорядників бюджетних коштів;
- визначити напрями розвитку законодавчого регулювання IFMIS як механізму узгодженого алгоритму фінансового управління;
- сформулювати модель облікового-аналітичного забезпечення IFMIS для організації механізму підзвітності та відповідальності в управлінні державними фінансами.

Об'єктом дослідження є інтегровані інформаційні системи фінансового управління (IFMIS) у державному секторі.

Предметом дослідження є організаційно-методичні та практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих інформаційних систем фінансового управління у державному секторі.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано сукупність загальнонаукових, спеціальних і прикладних методів, що забезпечили досягнення мети та вирішення поставлених завдань. Методологічну основу дослідження становлять діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів, що дозволив розкрити економічну сутність бухгалтерського обліку у державному секторі як складної категорії в умовах переходу на міжнародні стандарти та метод нарахування, визначити його місце в інтегрований

інформаційній системі фінансового управління у державному секторі (IFMIS), а також простежити вплив підходів до обліково-аналітичного забезпечення на прозорість та якість управління державними фінансами.

Для визначення теоретичних засад і категоріального апарату обліково-аналітичного забезпечення IFMIS у державному секторі застосовано методи аналізу й синтезу, абстрагування, індукції та дедукції, що дали змогу узагальнити наукові підходи та класифікувати основні поняття, пов'язані з обліком у державному секторі у складі IFMIS. Системний і структурно-функціональний аналіз було використано для дослідження елементів облікового, інформаційного та аналітичного забезпечення IFMIS у державному секторі.

З метою обґрунтування пропозицій щодо моделі обліково-аналітичної складової IFMIS застосовано методи економіко-статистичного аналізу, порівняльного правового аналізу, експертного оцінювання, а також моделювання, зокрема при розробленні підходів до оцінки впливу вибору концептуальної основи бухгалтерського обліку і моделі обліково-аналітичної складової IFMIS на якість та прозорість функціонування системи управління державними фінансами. У дослідженні також було використано графічні методи, що сприяли візуалізації інформаційних потоків, складових IFMIS та взаємозв'язків між ними.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи України, зокрема Бюджетний кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», підзаконні акти, методичні рекомендації та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, а також Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності. У дослідженні широко використано міжнародні джерела, зокрема документи Світового банку, МВФ, Міжнародної федерації бухгалтерів. Наукову основу дослідження сформували результати праць провідних вітчизняних і зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку,

аудиту у державному секторі. Також використано матеріали фахових періодичних видань, монографій, науково-практичних конференцій, офіційні публікації національних і міжнародних регуляторів, а також матеріали власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у формулюванні концептуальних, методичних та організаційно-практичних засад обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі з урахуванням переходу на міжнародні стандарти обліку і запровадження методу нарахування. Запропонований підхід забезпечує інтегроване бачення взаємозв'язку між якісними обліковими даними та іншими складовими IFMIS, включаючи бюджетування, закупівлі, казначейське обслуговування, внутрішній контроль, зовнішній аудит та інші, що сприяє підвищенню прозорості та ефективності управління державними фінансами.

Основні положення дисертації, що визначають її наукову новизну та виносяться на захист, такі:

удосконалено:

- структурно-функціональну модель IFMIS на базі врахування ключових факторів функціонування системи фінансового менеджменту держави, що дозволяє побудувати єдиний інформаційний простір управління державними фінансами та оптимізувати витрати на обмін інформацією та підготовку достовірної фінансової звітності;

- схему взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі як на рівні розпорядників бюджетних коштів, так і інших учасників фінансового механізму держави, що дозволяє підвищити прозорість та достовірність даних, які підлягають використанню на різних рівнях управління;

- положення облікової політики суб'єкта державного сектору на основі ідентифікації ризиків фінансового управління в державному секторі, що

покращить процес формування методики вибору моделі IFMIS та алгоритм її застосування;

- існуючу модель обліково-аналітичного забезпечення IFMIS на основі окреслення ролі облікового, контрольного та аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів;

набуло подальшого розвитку:

- запропоновано положення з узгодження елементів IFMIS в Україні в формі розробленого проєкту Положення Міністерства фінансів України, який відображає взаємозв'язки компонентів IFMIS та механізм їх взаємодії на різних рівнях з метою розробки єдиного підходу до управління вказаними системами на рівні держави та законодавчого закріплення;

- застосування бухгалтерського обліку у взаємодії з елементами фінансового менеджменту для забезпечення досягнення стратегічних цілей розвитку на основі принципів сталого управління, що забезпечує реформування підходу до підготовки та презентації інформації в бухгалтерському обліку;

- система бухгалтерського обліку в державному секторі в частині рішень щодо побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку на усіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, що дозволить підвищити ефективність використання часу на виконання стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі;

- напрями застосування міжнародних стандартів обліку у державному секторі в частині інтеграції облікових систем в процесі фінансового менеджменту, що є основою модернізації бухгалтерського обліку шляхом врахування міжнародних, регіональних та національних особливостей бюджетного процесу;

- підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно

до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень в системах IFMIS для їх узгодження;

- застосування концептуальних основ бухгалтерського обліку шляхом застосування IFMIS, яка є інструментом оптимізації облікової інформації для підвищення оперативності обміну обліковими даними та ефективності фінансового менеджменту держави.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що основні наукові положення дисертаційної роботи доведено до рівня методичних розробок та рекомендацій, придатних для використання суб'єктами прийняття рішень стосовно розробки IFMIS для центрального рівня державного сектору. Наукові напрацювання та результати отримали практичне застосування:

- на рівні Міністерства фінансів України при підготовці проєктів нормативних актів – удосконалення існуючої моделі обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління на основі окреслення ролі облікового, контрольного та аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів (довідка №б/н від 09.02.2026р.);

- на рівні закладів вищої освіти: Київський національний університет імені Тараса Шевченка – окремі положення наукової новизни впроваджено та використовуються у навчальному процесі (довідка №013/15 від 02.02.2026р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться у дисертації, є результатом досліджень, проведених автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ідеї та положення, які є індивідуальним внеском автора у дослідження комплексу теоретичних та організаційно-методичних питань, пов'язаних з удосконаленням процесу обліково-аналітичного забезпечення IFMIS.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження пройшли апробацію і здобули позитивну оцінку на конференціях: Міжнародний форум EFBM`2021 «Економіка. Фінанси. Бізнес. Управління. Зміни. Адаптація. Нова економіки» (2021 рік), Всеукраїнська науково-практична конференція «Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку» (2025 рік).

Публікації. Основні наукові результати дисертації відображені у 3 наукових публікаціях, у тому числі 2 наукові статті, опубліковані у фахових виданнях України, що входять до переліку наукових видань, затверджених МОН України та зареєстровані в міжнародних наукометричних базах даних, та одному міжнародному виданні, яке цитується в SCOPUS. Крім того, результати дослідження були представлені у 2 тезах доповідей на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Обсяг і структура дисертації. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, які поділяються на дев'ять параграфів, висновків до розділів, загальних висновків до роботи, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 183 сторінки. Дисертація містить 7 таблиць та 17 рисунків, має 8 додатків на 37 сторінках. Список використаних джерел налічує 206 найменувань, що представлені на 25 сторінках.

РОЗДІЛ 1 СУТНІСТЬ ІНТЕГРОВАНИХ СИСТЕМ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1 Поняття, функції і завдання інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі

Розвиток інформаційних технологій, процеси глобалізації, а також технологічні рішення суттєво підвищують темп прийняття рішення. Крім того, сучасні умови управління фінансами держави, які ґрунтуються на детальному аналізі внутрішніх резервів й тісній міжнародній співпраці, вимагають високої прозорості даних й процедур. Досягнення оперативності при належній достовірності та повноті можливе завдяки використанні відповідних інструментів.

Інтегровані інформаційні системи фінансового управління (IFMIS) у державному секторі можна визначити як «набір автоматизованих рішень, що дозволяють урядам планувати, виконувати та контролювати бюджет, допомагаючи у визначенні пріоритетів, виконанні та звітності про витрати, а також у зберіганні інформації та звітності про доходи» [15]. Загальна мета IFMIS як ключового інструменту фінансового управління полягає у створенні своєчасних, релевантних та надійних фінансових даних і звітів, що підтримують прийняття фінансових рішень та покращення фіскальної дисципліни, контролю витрат та фіскальної прозорості.

Визначення та функціональність IFMIS різняться в різних джерелах академічної та професійної літератури, а їх стисле порівняння наведено у додатку Б.

Незважаючи на різноманітність формулювань у розглянутих джерелах, більшість авторів сходяться в розумінні IFMIS як комплексної ІТ-платформи, що інтегрує ключові фінансові процеси в державних та інших установах з метою

підвищення прозорості, підзвітності та операційної ефективності. Спільним знаменником є акцент на автоматизації та централізації фінансового управління: від бюджетування до звітності. Деякі дослідники також підкреслюють роль IFMIS у протидії шахрайству та зміцненні внутрішнього контролю [9, 10]. Аналіз наведених джерел дозволяє виокремити наскрізні функціональні блоки, що повторюються в більшості досліджень.

Найбільш поширеними є бюджетування та управління бюджетом (згадується у всіх або майже всіх джерелах), управління грошовими коштами та казначейські операції, а також електронні закупівлі - ці три напрями формують ядро функціональності IFMIS згідно з переважною більшістю авторів [5–11].

Фінансова звітність та облік також є універсальними функціями: автоматизована підготовка звітів та ведення реєстрів доходів і витрат фігурують у всіх розглянутих визначеннях.

Додатково, ряд авторів виокремлює управління доходами [11], системи внутрішнього контролю [10, 11] та обмін даними в режимі реального часу [5] як важливі складові, що відрізняють сучасні IFMIS від традиційних облікових систем.

Таким чином, IFMIS - це не просто бухгалтерська програма, а інтегрована система управління державними фінансами, що охоплює повний цикл: від планування бюджету до звітності та контролю, забезпечуючи при цьому єдину інформаційну базу для прийняття управлінських рішень [5–11].

Таким чином, IFMIS являють собою важливий інструмент для оптимізації фінансових процесів в організаціях, особливо у державному секторі. На основі проаналізованих досліджень можна зробити висновок, що основні функції IFMIS включають:

1) Інтеграція фінансових модулів - IFMIS об'єднує різні фінансові модулі, такі як бухгалтерський облік, бюджетування, закупівлі, казначейство та звітність. Це сприяє підвищенню прозорості, підзвітності та операційної ефективності;

2) Автоматизація та обмін даними - IFMIS забезпечують автоматизацію рутинних завдань та обмін даними в режимі реального часу, що значно покращує управління фінансами;

3) Управління фінансовими ресурсами - IFMIS допомагає відслідковувати та захищати процеси закупівель та фінансування, а також контролювати грошові потоки;

4) Електронне бюджетування та закупівлі – IFMIS підтримують електронне бюджетування та закупівлі, що позитивно впливає на якість фінансової звітності;

5) Внутрішній контроль та управління доходами – IFMIS сприяє встановленню надійних механізмів внутрішнього контролю та управлінню доходами, що є критично важливими для запобігання шахрайству та забезпечення дотримання фінансових норм;

6) Генерація фінансової звітності та аналітики.

Окреслені функції визначають, що саме робить IFMIS як технологічна платформа. Наступним кроком є конкретизація управлінських очікувань — тобто завдань системи, спрямованих на досягнення вимірюваних результатів у сфері публічних фінансів. Завдання фокусуються на якості даних, прозорості, контролі та підтримці прийняття рішень, перетворюючи функціональні можливості на практичні управлінські ефекти. Зокрема, ключовими завданнями інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі є наступні:

- 1) Забезпечити оперативність, достовірність і повноту фінансових даних;
- 2) Підтримати прийняття рішень на всіх рівнях ПФУ;
- 3) Підвищити фіскальну дисципліну та контроль витрат;
- 4) Досягти прозорості та підзвітності публічних фінансів;
- 5) Стандартизувати, централізувати й узгодити інформаційні потоки;
- 6) Управляти коштами, доходами та видатками в режимі реального часу;
- 7) Запобігати шахрайству через внутрішні контролі та автоматизацію.

У табл. 1.1. подано зв'язок Поняття - Функції - Завдання – Очікувані результати запровадження інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі

Таблиця 1.1

Взаємозв'язок поняття, функцій, завдань та очікуваних результатів в
IFMIS

Розділ	Елементи
Поняття	Набір автоматизованих рішень для планування, виконання та контролю бюджету; ведення обліку доходів/видатків; формування своєчасних, релевантних і надійних фінансових даних та звітів. Працює на надійній ІТ-платформі, охоплює центральний уряд, власні ресурси та програми/проекти з зовнішнім фінансуванням.
Функції	1) Інтеграція модулів: облік, бюджетування, казначейство, закупівлі, звітність; 2) Автоматизація операцій і обмін даними в реальному часі; 3) Управління фінансовими ресурсами: грошові потоки, фінансування, закупівлі; 4) Електронне бюджетування та e-procurement; 5) Внутрішній контроль і управління доходами; відповідність нормам/стандартам; 6) Генерація фінансової звітності та аналітики.
Завдання	1) Оперативність, достовірність і повнота даних; 2) Підтримка прийняття рішень; 3) Підвищення фіскальної дисципліни та контролю витрат; 4) Прозорість і підзвітність; 5) Стандартизація, централізація та узгодження потоків даних; 6) Управління коштами, доходами та видатками в реальному часі; 7) Запобігання шахрайству через внутрішні контролю та автоматизацію.
Очікувані результати	1) Вища прозорість і підзвітність; 2) Зміцнена фіскальна дисципліна; 3) Покращена якість і своєчасність звітності; 4) Краща підтримка рішень; 5) Ефективніше використання ресурсів; 6) Стандартизація процесів; 7) Менші ризики шахрайства; 8) Децентралізовані операції за єдиними стандартами на надійній ІТ-платформі.

Джерело: складено автором.

Бухгалтерський облік у складі IFMIS виступає центральним інтеграційним модулем, що формує єдину «правду даних» для всіх фінансових процесів

державного сектору. Саме через нього узгоджуються класифікації, довідники та контрольні правила, які забезпечують цілісність і несуперечність інформації між бюджетуванням, казначейством, закупівлями та внутрішнім контролем. Інтеграція облікових записів із календарями виконання бюджету, реєстрами зобов'язань, договорами та платіжними дорученнями дозволяє в режимі реального часу відстежувати життєвий цикл фінансової операції — від планування асигнувань до касового виконання й відображення у звітності.

Центральна роль бухгалтерського обліку забезпечує прозорість і підзвітність через стандартизовані проводки, журнали аудиту та автоматизовані зв'язки між джерелами фінансування, економічною класифікацією видатків і організаційною структурою розпорядників. Це не лише підвищує якість фінансової звітності (точність, повноту, своєчасність), а й створює основу для управління ризиками та запобігання шахрайству: тригерні контролю, звірки залишків, верифікація постачальників і обмеження користувацьких прав працюють на єдиній обліковій логіці.

Бухгалтерський облік, як ядро IFMIS, перетворює розрізнені фінансові потоки на керовану, верифіковану та аналітично придатну систему даних. Це дає змогу не лише формувати звітність відповідно до міжнародних стандартів державного сектору, але й забезпечувати щоденну управлінську підтримку — від контролю виконання бюджету та управління готівкою до оцінки програм і прийняття рішень на основі доказів.

Згідно з проведеними дослідженнями, використання IFMIS сприяє покращенню прозорості та підзвітності, завдяки інтеграції та автоматизації фінансових процесів, IFMIS підвищує підзвітність у фінансових операціях, та підвищує ефективність управління фінансами. Також, застосування IFMIS забезпечує підтримку у прийнятті рішень, завдяки покращеному управлінню даними та фінансовій звітності, забезпечує точність та надійність фінансової інформації.

Таблиця 1.2

Характеристики бухгалтерського обліку як ядра IFMIS

Аспект	Опис
Центральний інтеграційний модуль	Єдина точка збору, обробки та зберігання фінансових даних; синхронізація з бюджетуванням, казначейством, закупівлями та звітністю.
Прозорість і підзвітність	Автоматизація зменшує людський фактор, підвищує точність і своєчасність інформації.
Якість фінансової звітності	Покращує точність, повноту та своєчасність звітів для планування, контролю та антикорупційних заходів.
Управління ресурсами	Централізований реєстр доходів/видатків; відстеження фінансових потоків.
Взаємозв'язок з іншими модулями	Канал обміну даними, що забезпечує цілісність та узгодженість інформації в IFMIS.

Джерело: складено автором.

IFMIS широко використовуються в державних установах для управління даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що сприяє підвищенню результативності процесів у державному секторі економіки.

Загалом, IFMIS є потужним інструментом для покращення управління фінансами в різних секторах. Система забезпечує інтеграцію, автоматизацію та прозорість фінансових процесів, що сприяє ефективному використанню ресурсів та підвищенню підзвітності. Впровадження IFMIS може значно покращити якість фінансової звітності та управління ресурсами, особливо в державному секторі.

Історично розробка IFMIS розпочалася у 1980-х роках з власних систем, розроблених міністерствами фінансів або казначействами для підтримки їхньої діяльності. У ці ранні часи окремі системи зазвичай розроблялися для підтримки таких функцій, як бухгалтерський облік, виконання бюджету, фінансова звітність або управління готівкою, з обмеженими інтерфейсами між системами. Поступово були розроблені інтерфейси, що дозволяли покращити обмін даними [16].

Обсяг та конструктивні особливості IFMIS зазнали трансформації за останні 30 років, що відображає значний розвиток систем управління

державними фінансами та ІТ-систем. Сучасні платформи IFMIS можуть включати різні компоненти для підтримки функцій управління фінансами, допомоги урядам у дотриманні фінансових норм та стандартів звітності, а також підтримки децентралізованих бюджетних операцій за допомогою веб-рішень ІТ-систем [17].

У науковій літературі проводиться важливе розмежування між основними, або базовими компонентами IFMIS та допоміжними функціями управління державними фінансами. У цьому дослідженні IFMIS визначається як інформаційна система, яка підтримує функції виконання бюджету, бухгалтерського обліку, казначейства та управління грошовими коштами, а також своєчасно генерує фінансові звіти та допоміжну аналітичну інформацію, тобто дослідження фокусується на основних компонентах інтегрованих систем. IFMIS, визначена таким чином, охоплює всі суб'єкти, що входять до складу бюджетного центрального уряду, включає управління всіма власними ресурсами уряду та програмами й проєктами, що фінансуються ззовні, а також базується на надійній ІТ-платформі. У багатьох країнах сфера охоплення IFMIS виходить за рамки цих основних елементів і включає допоміжні функції управління державними фінансами, такі як управління боргом, нарахування заробітної плати державним службовцям, управління людськими ресурсами, а також системи державних закупівель.

Приклад структури IFMIS наведено на рис. 1.1. Успішне проєктування IFMIS критично залежить від припущення, що основні компоненти IFMIS забезпечують очікувані функціональні можливості, мають широке інституційне охоплення та працюють на надійній ІТ-платформі.

Аналізуючи рис. 1.1 та враховуючи результати міжнародних досліджень, можна зробити висновок про те, що складова бухгалтерського обліку є однією з ключових в IFMIS, і її роль є фундаментальною для ефективного функціонування

всієї системи управління державними фінансами країни, завдяки тому, що дана складова:

1) Є центральним модулем інтеграції. У всіх визначеннях IFMIS бухгалтерський облік згадується як базовий модуль, навколо якого інтегруються інші функції: бюджетування, закупівлі, казначейство, звітність. Саме бухгалтерський облік забезпечує єдину точку збору, обробки та зберігання фінансових даних, які потім використовуються для прийняття управлінських рішень.

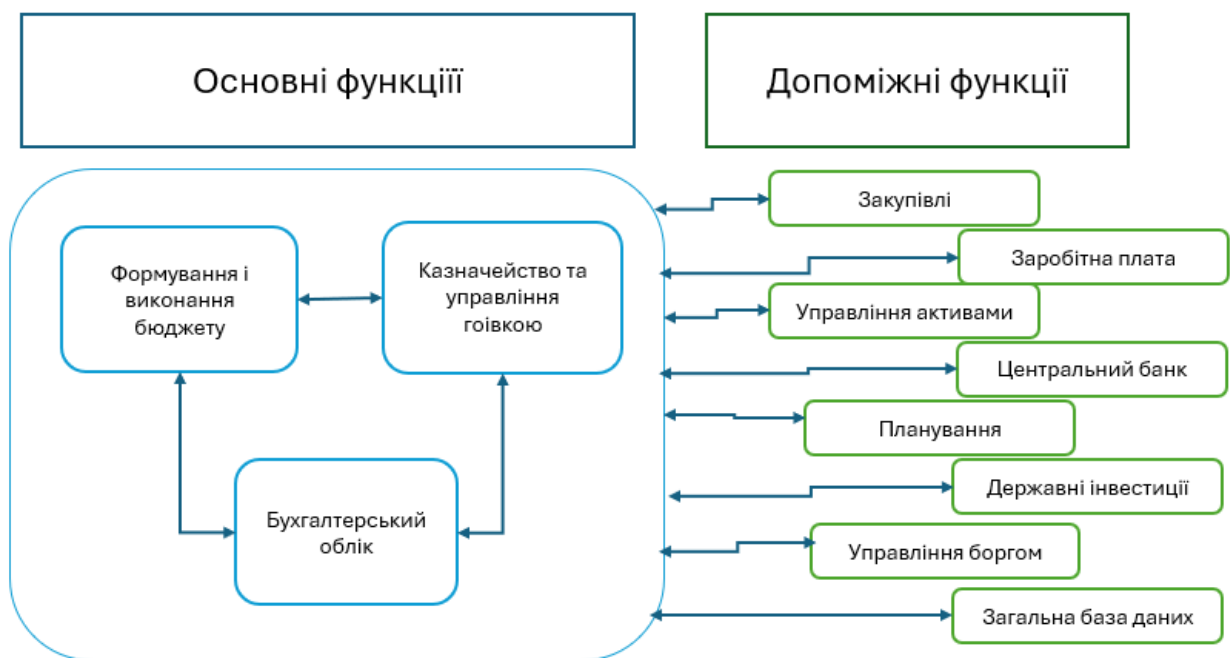


Рис. 1.1 Структура IFMIS у державному секторі на рівні центрального уряду

Джерело: складено автором.

2) Забезпечує прозорість та підзвітність. Бухгалтерський облік у складі IFMIS дозволяє автоматизувати ведення обліку, зменшити людський фактор, підвищити точність і своєчасність фінансової інформації. Це, у свою чергу,

сприяє прозорості фінансових операцій та підзвітності організацій, особливо у державному секторі.

3) Впливає на якість фінансової звітності. У більшості досліджень підкреслюється, що автоматизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в IFMIS позитивно впливає на якість, точність і своєчасність фінансових звітів. Це критично важливо для прийняття рішень, планування бюджету, контролю за витратами та боротьби з шахрайством.

4) Підтримує управління ресурсами. Бухгалтерський облік у IFMIS дозволяє відстежувати всі фінансові потоки, забезпечує централізований реєстр доходів і витрат, що є основою для ефективного управління ресурсами, як у державних, так і в освітніх установах.

5) Має взаємозв'язок із іншими модулями. Бухгалтерський облік інтегрується з бюджетуванням, управлінням грошовими коштами, закупівлями, внутрішнім контролем (що розглянуто детально в розділі 2.1). Саме через бухгалтерський облік відбувається обмін даними між цими модулями, що забезпечує цілісність і узгодженість фінансової інформації.

Складова бухгалтерського обліку в IFMIS впливає на:

- якість фінансової звітності: забезпечує точність, повноту та своєчасність звітів;
- прозорість і підзвітність: сприяє відкритості фінансових операцій і контролю за використанням коштів;
- ефективність управління ресурсами: дозволяє оптимізувати розподіл і використання фінансових ресурсів;
- виявлення та запобігання шахрайству: централізований облік і автоматизація процесів ускладнюють маніпуляції з фінансовими даними;
- підтримка прийняття рішень: надає керівництву достовірну інформацію для стратегічного і оперативного управління.

Бухгалтерський облік у складі IFMIS – це не просто один із модулів, а основа, на якій будується вся система фінансового управління. Його інтеграція з іншими функціями забезпечує комплексний підхід до управління фінансами, підвищує ефективність, прозорість і підзвітність, а також сприяє досягненню стратегічних цілей організації чи держави. Визначення ролі бухгалтерського обліку в рамках інтегрованих систем управління в державному секторі вбачаємо важливим для реформування підходу до підготовки та презентації інформації в бухгалтерському обліку для цілей управління фінансами державного сектору.

1.2 Види інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі та їхні характеристики

Усталена класифікація видів IFMIS у державному секторі не наводиться в науковій літературі, що обумовлено різноманітністю систем, які адаптуються до специфічних потреб різних країн та організацій, швидким розвитком технологій, що призводить до появи нових рішень, унікальними вимогами кожної країни або організації, відсутністю узгоджених міжнародних стандартів, а також політичними та економічними факторами, які впливають на вибір та впровадження певних систем. Ці фактори разом створюють складнощі для розробки єдиної класифікації IFMIS у державному секторі.

Разом з тим, деякі автори виділяють два ключові підходи до розробки дизайну цих систем, які сформувалися еволюційно з 1980-х років в процесі трансформації систем та переходу від комплексних, монолітних систем до більш модульних та гнучких моделей. Ці підходи включають:

- комплексний підхід на основі моделі планування ресурсів суб'єкта господарювання (ERP);
- модульний підхід «Базова IFMIS» плюс допоміжні функції.

Комплексний підхід на основі планування ресурсів суб'єкта господарювання здебільшого був поширений з середини 1980-х до кінця 1990-х років, передбачав впровадження монолітної ІТ-системи, яка використовувала єдину технологічну платформу та базу даних для підтримки широкого спектру функцій управління державними фінансами. Ці функції включають основні процеси, такі як виконання бюджету, бухгалтерський облік (головна книга), управління казначейством та готівкою, а також інші фінансові функції, такі як планування розвитку, складання бюджету, управління боргами, закупівлі, нарахування заробітної плати та управління активами. Даний підхід загалом відтворював бачення так званих систем планування ресурсів підприємства (ERP), які широко використовувалися в приватному секторі для підтримки бізнес-процесів управління ресурсами компаній. Впровадження системи вимагало потужного технічного потенціалу в уряді, складних процесів управління змінами та тривалих періодів впровадження.

Як результат, вони досягли різного рівня успіху. У франкомовних країнах Африки на південь від Сахари інформаційні системи, засновані на французькій моделі CHORUS, які зараз повністю впроваджені в багатьох із цих країн, є прикладом успішного застосування комплексного підходу на основі планування ресурсів суб'єкта господарювання [16]. Іншим прикладом є система фінансової підзвітності та бюджетування Пакистану (FABS): впроваджена за допомогою SAP, вона охоплює підготовку бюджету, його виконання, бухгалтерський облік, фінансову звітність, нарахування заробітної плати, пенсії та загальний пенсійний фонд, з модулями для різних рівнів уряду [18] Індонезійська SPAN: використовує Oracle Financials (Oracle eBusiness Suite та Hyperion) для підготовки бюджету, визначення повноважень щодо витрат, бюджетних зобов'язань, управління платежами, управління готівкою, державних надходжень та головних книг [18].

Загалом, використання комплексного підходу у впровадженні IFMIS показало різні результати, особливо в країнах, що розвиваються. Ця

непослідовність успіху може бути пов'язана з кількома факторами, включаючи складність систем і виклики, з якими стикаються уряди при їх адаптації до місцевих умов. Деякі країни досягли своїх цілей, тоді як інші зіткнулися з певними складнощами в досягненні очікуваних результатів. Великі проєкти IFMIS часто були менш ефективними в багатьох середовищах порівняно з системами, які зосереджувалися на основних модулях. Складність і масштаб цих комплексних систем іноді призводили до неефективності та труднощів у впровадженні. Уряди та донори часто недооцінювали інституційні виклики, пов'язані з впровадженням цих систем. Таке недооцінювання призводило до затримок, недостатнього фінансування та зниження ефективності. Додаткові складності були пов'язані з рішеннями, орієнтованими на постачальників складових елементів систем. Постачальники схильні просувати комплексні рішення, які супроводжуються дорогими довгостроковими контрактами на технічне обслуговування. Ці рішення можуть не завжди відповідати конкретним потребам країни, що призводить до невідповідності між можливостями системи та фактичними вимогами. Такий підхід, орієнтований на постачальників, може призвести до того, що країни приймають системи, які не ідеально підходять для їхніх унікальних контекстів і викликів, що призводить до тривалого процесу адаптації. Тривалість впровадження таких систем, за оцінкою Світового банку становила в середньому 10-12 років [15].

Модульний підхід «Базова IFMIS» плюс допоміжні функції виник як відхід від комплексної моделі ERP, зосереджуючись на вузькій сфері застосування базової IFMIS. «Базова IFMIS» визначається як інформаційна система, яка підтримує виконання бюджету, бухгалтерський облік, казначейство та функції управління грошовими коштами, а також своєчасно генерує фінансові звіти. Інші ключові бізнес-процеси управління державними фінансами (допоміжні функції), такі як управління боргами, управління державними інвестиціями та нарахування заробітної плати, підтримуються окремими ІТ-системами, які можуть

обмінюватися інформацією з основною ІСФМ. «Модульний підхід» передбачає оновлення або заміну одного або кількох основних модулів системи, а не заміну всієї системи [16].

При застосуванні модульного підходу розробники IFMIS зосереджуються на ключових процесах управління державними фінансами: виконанні бюджету, управлінні казначейством та грошовими коштами, а також бухгалтерському обліку. Неосновні функції обробляються окремими ІТ-системами. При застосуванні даного підходу важливого значення набуває взаємодія і ефективність обміну даними між основною та допоміжними системами управління державними фінансами, часто з використанням інтерфейсів прикладного програмування (API) або рівнів взаємодії [16].

Застосування модульного підходу дозволяє використовувати більш гнучкі програмні рішення та поетапне впровадження, що полегшує впровадження передових технологій, може бути більш ефективним та економічно вигідним, використовуючи існуючі системи та уникаючи повної заміни системи. Разом з тим, особливу увагу має бути приділено встановленню спільних стандартів для інформаційних полів (в тому числі стандартів бухгалтерського обліку, звітності, бюджетної класифікації тощо) в різних модулях для забезпечення узгодженості даних [16].

До прикладів застосування модульного підходу належать Сполучені Штати Америки, Великобританія, Нідерланди, Бразилія, та інші країни.

Крім означених вище двох підходів до розробки дизайну IFMIS, протягом останнього десятиріччя формується новітня тенденція до запровадження віртуальних систем, яка частково впроваджена в окремих країнах, включаючи Естонію, Бразилію та Індію.

Поява цієї тенденції є відповіддю на цифровізацію, яка останні два десятиріччя суттєво впливає на управління державними фінансами, сприяючи підвищенню ефективності, прозорості та доступності фінансових послуг.

Впровадження цифрових технологій, таких як електронні платіжні системи та цифрові ідентифікаційні платформи, дозволяє урядам швидше та безпечніше здійснювати фінансові операції, зменшуючи витрати та ризики. Цифрові платформи також сприяють зменшенню корупції, забезпечуючи прозорість фінансових потоків від державного бюджету до громадян. Крім того, цифровізація дозволяє урядам краще управляти бюджетними витратами, забезпечуючи своєчасну звітність та контроль за витратами. В умовах кризи, спричиненої пандемією COVID-19, цифрові рішення стали критично важливими для швидкого та ефективного реагування на виклики у всіх сферах життєдіяльності, тим самим, ще більше пришвидшуючи розвиток технологій і їхнє впровадження на всіх рівнях. Враховуючи дану тенденцію, слід розглядати можливість перетворення IFMIS на «віртуальні системи». У цій моделі провідну роль відіграє визначене агентство (наприклад, міністерство фінансів або національне казначейство), яке збирає фінансові дані з широкого кола джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх, і конвертує цю інформацію в необхідні формати та звіти, наприклад, у хмарному середовищі, для подальшої обробки, аналізу, використання різними модулями системи. Цей підхід використовує технологічні інновації, такі як Big Data та доступність інформації в режимі реального часу.

Перевагами використання підходу до впровадження віртуальних елементів інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі є централізація даних, використання передових технологій, доступність фінансової інформації в режимі реального часу. Разом з тим, можуть виникнути труднощі із синхронізацією даних з кількох джерел для створення узгоджених та гармонізованих фінансових звітів, а також вразливістю до кібератак та занепокоєння щодо управління та використання персональної [16].

Порівняння моделей IFMIS, залежно від обраного підходу до дизайну, наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика моделей IFMIS

Критерій	Модель IFMIS		
	Комплексна на основі ERP	Модульна, з фокусом на ключові функції, з неінтегрованими допоміжними системами	Віртуальна з використанням новітніх цифрових технологій
Опис	Впровадження монолітної IT-системи, яка використовує єдину технологічну платформу та базу даних для підтримки широкого спектру функцій управління державними фінансами (УДФ). Ці функції включають основні процеси, такі як виконання бюджету, бухгалтерський облік (головна книга), управління казначейством та готівкою, а також інші фінансові функції, такі як планування розвитку, складання бюджету, управління боргами, закупівлі, нарахування заробітної плати та управління активами	Фокус на основних функціях IFMIS, зокрема виконання бюджету, бухгалтерський облік, казначейство та функції управління грошовими коштами, а також своєчасному генеруванні фінансових звітів. Інші ключові бізнес-процеси управління державними фінансами, такі як управління боргами, управління державними інвестиціями та нарахування заробітної плати, підтримуються окремими IT-системами.	Модель IFMIS з реалізацією певних або всіх її елементів з використанням новітніх технологій, в тому числі хмарних, штучний інтелект, Big Data, блокчейн тощо. Центральне агентство (наприклад, міністерство фінансів) збирає фінансові дані з широкого кола джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх, і перетворює цю інформацію в необхідні формати та звіти для подальшого використання різними модулями IFMIS.
Переваги	Єдина платформа і централізована база даних. Комплексне охоплення широкого спектру функцій. Висока інтеграція між модулями.	Гнучкість завдяки можливості використання різних програмних рішень та поетапного впровадження. Економічна ефективність завдяки можливості використовувати низку простіших взаємозамінних програмних рішень. Можливість здійснювати оновлення або заміну окремих модулів без внесення модифікацій до всієї системи, що дозволяє інтегрувати в систему новітні технології.	Централізація даних в єдиному сховищі, навіть якщо базові системи є різноманітними. Передові технології, такі як штучний інтелект, машинне навчання та блокчейн. Економічна ефективність, завдяки відсутності потреби в підтримці і оновленні вартісних комплексів комп'ютерного і програмного забезпечення. Інформація в режимі реального часу.
Недоліки	Громіздка і часто складна система. Значна взаємозалежність між модулями завдяки спільним даним і платформі.	Декілька платформ, що вимагає високої уваги для забезпечення сумісності між системами, часто з використанням інтерфейсів прикладного.	Труднощі із синхронізацією та нормалізацією даних з кількох джерел для створення узгодженої та гармонізованої фінансової інформації.

	Високі вимоги до технічної спроможності Складні процеси управління змінами Тривалий період впровадження	програмування (API) або рівнів взаємодії Допоміжні функції (модулі) обробляються окремими ІТ-системами, що може призводити до помилок і неточностей. Обов'язкове дотримання спільних стандартів для інформаційних полів (плани рахунків, бюджетна класифікація та інші) для забезпечення узгодженості і співставності даних	Проблеми кібербезпеки та конфіденційності, пов'язані з підвищеною вразливістю до кібератак та занепокоєння щодо управління та використання персональної інформації
Приклади	Пакистан, Індонезія, Казахстан, франкомовні країни Африки на південь від Сахари	США, Великобританія, Нідерланди, Бразилія, Малі, Кабо-Верде, Гайяна	Бразилія (Казначейство), Естонія, Індія

Джерело: складено автором на основі джерел [16-19].

Варто зазначити, що окреслені вище підходи до обрання моделі IFMIS можуть охоплювати як тільки центральний уряд, так і регіональні, муніципальні або місцеві органи влади. Інституційну структуру моделі державних фінансів, яка охоплює всі рівні представлено на рис. 1.2. Для цілей даного дослідження до уваги приймається концептуальна основа формування IFMIS, без зосередження на сфері його охоплення, розуміючи, що ця модель може як включати так і не включати регіональні, муніципальні і інші рівні управління державними фінансами, і однаково застосовуватися на всіх рівнях.

Вибір моделі побудови IFMIS визначається розглядом основних концепцій системи, та їхньою взаємодією. Автори дослідження, проведеного Міжнародним валютним фондом у 2019 році [16], виділили 12 основних концепцій, які стосуються концептуального дизайну, інтерфейсів прикладного програмування, сховища даних та роботи з ними, функціонального призначення елементів системи, сумісності між різними модулями системи, параметризації, вибору мови програмування, програмного забезпечення.

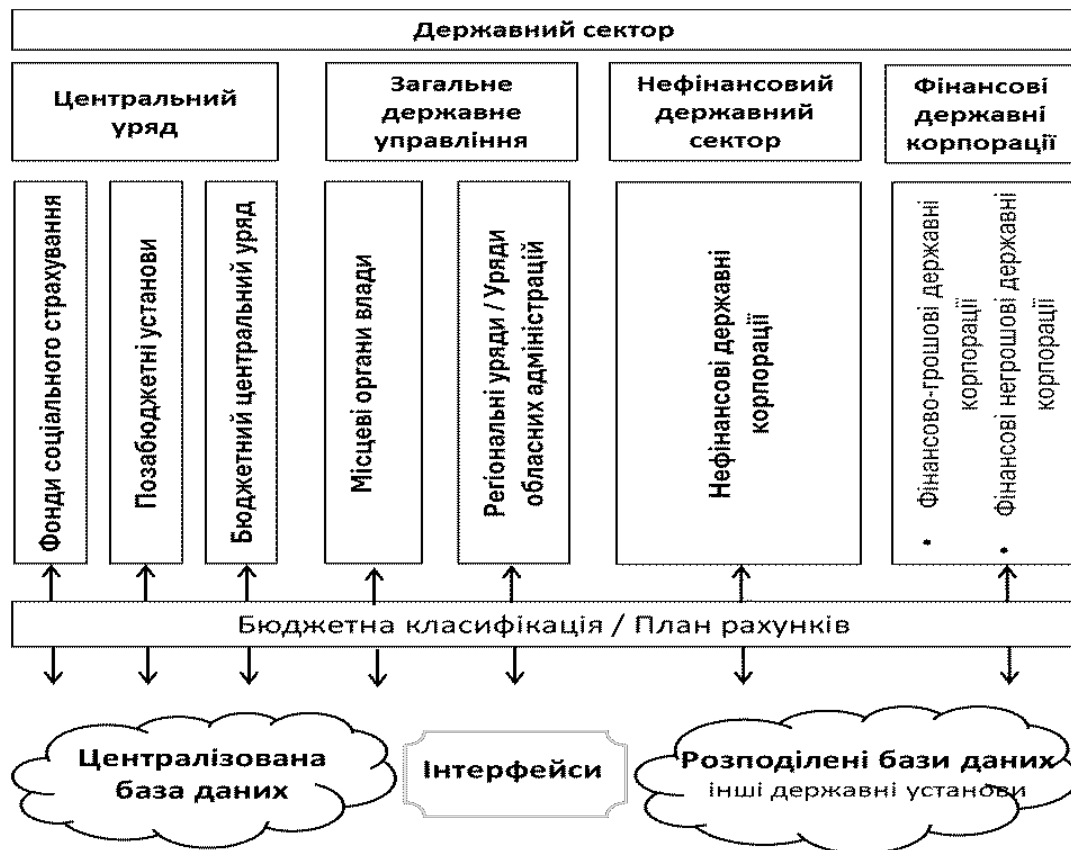


Рис. 1.2 Інституційна структура управління державними фінансами
Джерело: складено автором.

Ці основні концепції, їхній короткий опис та значення в інтерпретації автора наведено у табл. 1.4.

Таким чином, еволюція структурно-функціональної організації, або архітектури IFMIS за останні п'ять десятиріч відбувалася поступово: від мейнфреймів, клієнт-серверних і здебільшого монолітних рішень, характерних для 1980 – 1990-х років, до багаторівневих веб-орієнтованих систем, які стали домінувати у 2000 – 2010-х роках.

При цьому, у різних частинах світу спостерігалися різні тенденції щодо вибору моделі IFMIS. Так, у більшості країн Латинської Америки сучасні IFMIS функціонують на основі єдиної централізованої бази даних, яка адмініструється Міністерством фінансів, при цьому операційна діяльність децентралізована і

Таблиця 1.4

Значення основних концепцій IFMIS

Концепція	Опис	Значення для IFMIS
API	Програмний інтерфейс, який дозволяє одній системі з'єднуватися з іншою для надсилання та запиту інформації	API мають вирішальне значення для забезпечення сумісності між різними системами в рамках IFMIS. Вони сприяють безперервному обміну даними, що є важливим для інтеграції різних модулів фінансового управління та забезпечення доступності даних у режимі реального часу в усій системі. Така інтеграція допомагає підвищити ефективність і точність фінансової звітності та прийняття рішень
CD	Включає визначення цілей, обсяг та охоплення IFMIS, а також огляд вимог користувачів та ключових бізнес-процесів, які система повинна підтримувати	CD є основою для розробки ефективної IFMIS. Він гарантує, що система відповідає конкретним потребам уряду, підтримує основні бізнес-процеси та задовольняє вимоги користувачів. Чітко визначений концептуальний проект допомагає мінімізувати ризики впровадження та гарантує, що система отримає бажані переваги
COTS	ІТ-продукти або пакети, розроблені для задоволення загальних потреб ринку, а не конкретних потреб IFMIS певної країни	Рішення COTS можуть пропонувати економічно ефективні та швидкі варіанти розгортання для IFMIS. Однак вони можуть вимагати налаштування для задоволення конкретних урядових вимог. Вибір між COTS та індивідуальними рішеннями часто включає в себе врахування вартості, функціональності та довгострокового обслуговування
DW	База даних, призначена для збору, інтеграції та зберігання інформації з кількох джерел для аналітичної роботи та прийняття рішень	Сховища даних життєво важливі для консолідації фінансових даних з різних джерел в рамках IFMIS. Вони дозволяють виконувати складні аналітичні запити та підтримують процеси прийняття рішень, надаючи вичерпні та надійні дані. Ця можливість є важливою для ефективного бюджетування, прогнозування та моніторингу ефективності
ERP	Тип програмного забезпечення для управління бізнесом, зазвичай набір інтегрованих програм, які організації використовують для збору, зберігання та управління даними з різних джерел та видів бізнес-діяльності	Системи ERP забезпечують єдину платформу для управління фінансовими операціями. Вони підвищують ефективність, автоматизуючи процеси та забезпечуючи узгодженість даних між різними модулями, такими як бухгалтерський облік, закупівлі та управління персоналом

Продовж. табл. 1.4.

ESB	Програмний інструмент, який дозволяє кільком ІТ-додаткам взаємодіяти та обмінюватися інформацією один з одним	ESB сприяє інтеграції різних програм в межах IFMIS, забезпечуючи безперебійний потік даних та сумісність. Ця інтеграція має вирішальне значення для підтримки цілісності даних та забезпечення оновлень у режимі реального часу в усій системі
ETL	ETL – це інструмент інтеграції даних, який дозволяє використовувати дані з однієї системи сховищем даних або базою даних іншої системи.	Процеси ETL є важливими для передачі даних між різними системами в рамках IFMIS. Вони забезпечують точне вилучення, перетворення та завантаження даних до сховища даних, підтримуючи комплексний аналіз даних та звітність
Функціональність	Функціональність стосується програмних процедур, призначених для забезпечення необхідних функцій IFMIS, таких як бухгалтерський облік, звітність, виконання бюджету та управління казначейством	Функціональність є критично важливою для підтримки основних процесів IFMIS. Вона забезпечує дотримання фінансових норм та сприяє ефективному управлінню державними коштами
Сумісність	Здатність однієї інформаційної системи обмінюватися інформацією з іншими системами без будь-яких обмежень	Інтероперабельність має вирішальне значення для успіху IFMIS, оскільки вона дозволяє різним системам безперебійно працювати разом. Ця можливість покращує обмін даними, зменшує надмірність та підвищує загальну ефективність системи
LDSW	Стосується спеціалізованих інформаційних систем, розроблених місцевими або регіональними постачальниками програмного забезпечення, які зазвичай надають послуги уряду для підтримки системи.	LDSW можна адаптувати до конкретних урядових вимог, пропонуючи гнучкість та адаптивність. Однак це може передбачати вищі витрати на розробку та обслуговування порівняно з рішеннями COTS
Проміжне програмне забезпечення	Проміжне програмне забезпечення (middleware) – це комп'ютерне програмне забезпечення, яке з'єднує різні компоненти або програми, підтримуючи складні, розподілені програми, що складають повну інформаційну систему.	Проміжне програмне забезпечення є важливим для інтеграції різних програм в рамках IFMIS, забезпечуючи безперебійну комунікацію та обмін даними. Воно допомагає у побудові цілісної системної архітектури, яка підтримує ефективне фінансове управління.

Параметризація	Передбачає введення певних даних і параметрів (наприклад, план рахунків, кількість і найменування міністерств і відомств) для задоволення бізнес-потреб та операційних потреб системи.	Параметризація дозволяє налаштувати IFMIS відповідно до унікальних вимог уряду. Це гарантує, що система може ефективно підтримувати конкретні фінансові процеси та стандарти звітності.
XML	Мова програмування, що використовується для обміну та управління даними, особливо корисна для веб-систем.	XML широко використовується в IFMIS для обміну та інтеграції даних. Він забезпечує стандартизований формат представлення даних, що сприяє сумісності та обміну даними між різними системами та платформами.

Джерело: складено автором на основі [16]

виконується галузевими міністерствами та іншими розпорядниками бюджетних коштів. На противагу цьому, у країнах Африки на південь від Сахари спостерігається більша варіативність архітектурних рішень: деякі системи базуються на розподілених базах даних для окремих організаційних одиниць, тоді як інші впроваджують централізовані рішення з єдиною базою даних. У Латинській Америці переважає підхід до розробки IFMIS власними силами, тоді як африканські країни значною мірою покладаються на комерційне програмне забезпечення промислового виробництва (COTS). У регіонах Карибського басейну, Центральної та Південної Азії, на островах Тихого океану, а також у країнах Південно-Східної Європи спостерігається поєднання підходів – тут впроваджуються як COTS-рішення, так і локально розроблене програмне забезпечення (LDSW), іноді в гібридному форматі.

Водночас новітні IFMIS побудовані на базі багат шарових веб-технологій, також стикаються з численними викликами. Зокрема, дослідження вибірки з 22 країн, проведене Хашимом і Піатті-Фюнфкірхеном у 2018 році [20], виявляє низку системних проблем. Серед них – обмежене інституційне охоплення IFMIS (наприклад, у таких країнах як Гана, Ліберія, Малаві, Філіппіни та Сьєрра-Леоне), відсутність повноцінно інтегрованої системи державного казначейського

обслуговування (зокрема, у Ліберії та Замбії), а також недостатня увага до концептуального проектування, яке є критично важливим для ефективного функціонування IFMIS.

Після майже 50 років упровадження IFMIS у різних регіонах світу, чимало країн ініціювали процес модернізації цих систем з метою підвищення їх функціональних можливостей, розширення інституційного охоплення та забезпечення кращої інтеграції між підсистемами. Водночас результати таких реформ виявилися неоднозначними. У ряді країн, зокрема в Бразилії, Чилі, Індії та Туреччині, IFMIS продемонстрували загалом позитивні результати, тоді як в інших – впровадження супроводжувалося значними труднощами та неочікуваними витратами, що нерідко призводило до зниження ефективності функціонування систем.

Попри значні фінансові й людські ресурси, які були спрямовані на впровадження IFMIS, багато країн, що розвиваються, все ще стикаються зі складнощами у реалізації навіть базових функціональних компонентів таких систем. Практика засвідчує, що успішне впровадження IFMIS потребує комплексного поєднання політичної волі та стійкої підтримки на рівні уряду (особливо – міністерства фінансів), наявності внутрішнього технічного потенціалу, чітко опрацьованої концептуальної моделі, ефективного управління проектом, а також достатніх людських та фінансових ресурсів. З урахуванням цього, середній термін реалізації IFMIS – від етапу планування до повного впровадження – зазвичай становить 6 – 7 років [15], хоча в окремих країнах цей процес може тривати значно довше.

Важливими додатковими передумовами є наявність продуманої стратегії управління змінами та створення інституційних механізмів для координації зусиль між численними зацікавленими сторонами, які беруть участь у функціонуванні системи або користуються її результатами [20]. Без належної координації та налаштованого процесу управління впровадженням часто

виникають проблеми, що можуть призвести до перевитрати коштів і досягнення лише часткових або незадовільних результатів.

Водночас, навіть найбільш досконала IFMIS не може забезпечити ефективного функціонування, якщо вона не базується на єдиних визнаних стандартах, не враховуються ключові недоліки у системі управління державними фінансами, або якщо інституційне середовище є несприятливим. Наприклад, у разі активного використання позабюджетних механізмів – таких як спеціальні рахунки чи установи – фінансова звітність, сформована через IFMIS, може не відображати повної картини фіскальних операцій. Яскравим прикладом є Ліберія, де близько 80% капітальних видатків фінансується донорами через позабюджетні канали, що не інтегровані в IFMIS. Інші критичні проблеми управління державними включають відсутність належних механізмів внутрішнього контролю, неефективне управління ліквідністю, непослідовність застосування стандартів бухгалтерського обліку та звітності, та відсутність єдиного казначейського рахунку. Подолання цих структурних недоліків є необхідним перед впровадженням або паралельно з реалізацією IFMIS.

Ще однією важливою умовою успішності є наявність політичної мотивації та твердої відданості принципам прозорого управління державними фінансами. Без чіткого прагнення до підвищення прозорості та підзвітності, саме по собі впровадження IFMIS не дасть відчутних результатів.

Серед інших факторів, що негативно впливають на ефективність IFMIS, можна виокремити слабку інфраструктуру, використання застарілих апаратних рішень, а також недостатній рівень технічної підтримки після завершення терміну дії програмних ліцензій. У країнах із нестабільним інтернет-з'єднанням використання веб-орієнтованих систем може бути технічно невиправданим і не забезпечувати належного рівня доступності та функціонування.

Нерідко обмежена функціональність IFMIS пояснюється тим, що керівники проєктів не адаптують конфігурації системи під нові потреби, не оновлюють

параметри (зокрема план рахунків, ролі користувачів тощо), або взагалі залишають ці налаштування у попередньому вигляді. Часто пріоритетом стає запуск системи у найкоротший термін, навіть ціною обхідних рішень, що зрештою шкодять якості фінансової звітності. Так, у ряді країн було вирішено автоматизувати застарілі бізнес-процеси, розроблені ще для ручного ведення обліку, без їх попередньої модернізації відповідно до міжнародних стандартів або оновлення нормативно-правової бази [21].

Крім того, обмежені фінансові ресурси спонукають деякі країни укласти договори на меншу кількість ліцензій кінцевих користувачів, ніж фактично потрібно. Це призводить до обмеженого доступу, порушення логіки внутрішнього контролю та загального зниження цілісності системи.

У таких умовах, невдачі в роботі IFMIS часто приписуються самій системі, хоча справжні причини криються у глибших управлінських та інституційних проблемах. Приклади подібних ситуацій спостерігалися в Папуа-Новій Гвінеї, Малаві, Замбії, а також під час реалізації першого проєкту ІСФМ IFMIS у Камбоджі.

У табл. 1.5 представлено узагальнений аналіз основних проблем, пов'язаних із впровадженням функціональних можливостей IFMIS, з якими зіткнулися 46 країн, що розвиваються, досліджених Департаментом фінансових питань Міжнародного валютного фонду у період з 2015 по 2018 рік. До вибірки увійшли держави з регіонів Африки, Центральної та Південної Азії, Латинської Америки, Карибського басейну, островів Тихого океану та Південно-Східної Європи [20].

Таблиця 1.5

Основні виклики IFMIS у країнах, що розвиваються

Сфера	Основні виклики	Країни
Облік і звітність	Проблеми у формуванні достовірної та своєчасної фінансової звітності щодо наступних аспектів: – складання фінансової звітності на касовій основі, зокрема звітів про надходження та витрати коштів,	Багамські Острови, Камбоджа, Колумбія, Домініканська Республіка, Гана,

Продовж. табл. 1.5.

	опису облікової політики та пояснювальних записок, а також порівняння запланованого та фактичного бюджету – забезпечення публікації річної фінансової звітності не пізніше ніж через шість місяців після завершення бюджетного періоду – підготовка та своєчасне подання бюджетної звітності впродовж року (наприклад, щомісячної, щоквартальної або проміжної), а також підсумкової річної звітності згідно з вимогами міжнародних стандартів – підвищення точності бухгалтерських записів і забезпечення їх автоматизованого формування – уніфікація класифікації бухгалтерських і бюджетних даних відповідно до адміністративних одиниць, економічних категорій, функціонального призначення тощо, із дотриманням міжнародних підходів	Гондурас, Ямайка, Малайзія, Малі, Молдова, Панама, Перу, Сенегал, Соломонові Острови, Того та Замбія
	Недоліки у взаємозв'язку між планом рахунків та бюджетною класифікацією: – забезпечення своєчасної та надійної реєстрації фінансових операцій у бухгалтерському та бюджетному обліку	Британські Віргінські острови, Буркіна-Фасо, Гренада, Гондурас, Косово, Малі та Молдова
	Відсутність сховища даних або можливості деталізації бухгалтерської та бюджетної інформації: – підтримка створення звітів, адаптованих до конкретних потреб користувачів	Мальдіви, Нігерія та Уругвай
Відстеження грошових потоків та звірка рахунків	Недоліки, пов'язані з електронними платежами та банківськими звітками: – забезпечення цілісності та узгодженості даних про платежі та доходи між IFMIS та державними банківськими рахунками	Азербайджан, Багамські Острови, Екваторіальна Гвінея, Колишня Югославська Республіка Македонія, Малаві, Молдова, Мозамбік, Панама, Папуа-Нова Гвінея та Східний Тимор
Виконання бюджету та внутрішній контроль	Недостатня підтримка управління та контролю бюджету: – управління всіма витратами, позиками, боргом, позиками та грантами через IFMIS – збір усіх відповідних даних для забезпечення контролю витрат шляхом відстеження всіх платежів відповідно до зобов'язань, бюджетних асигнувань та вивільнення бюджетних коштів – відстеження багаторічних витрат на окремі проекти державних інвестицій, виявлення затримок у впровадженні та перевитрат коштів	Антигуа і Барбуда, Камбоджа, Республіка Конго, Екваторіальна Гвінея, Гватемала, Ліберія, Мальдіви, Малі, Монголія, Соломонові Острови та Танзанія
Казначейство та управління готівкою	Недостатня підтримка функцій державного банку: – підтримка ефективного функціонування ЄКР в рамках єдиного банківського рахунку або уніфікованої структури банківських рахунків	Албанія, Азербайджан, Гватемала,

	– забезпечення механізму електронних платежів, який дозволяє уникнути ручних платежів для центрального уряду, позабюджетних установ та рахунків, а також фондів соціального страхування	Лесото, КЮР Македонія, Чорногорія, Мозамбік, Нігер, і Філіппіни
	Ненадійна та несвоєчасна інформація для управління готівкою: – фіксація руху готівки в дні здійснення платежів та отримання надходжень – фіксація точної та своєчасної інформації, пов'язаної з датою визнання кредиторської заборгованості – контроль за здійсненням платежів до встановленого терміну – надання своєчасної інформації про обсяг заборгованості та створення нової заборгованості	Антигуа і Барбуда, Боснія і Герцеговина, Камбоджа, Домінікана Республіки, Ямайки, Монголії та Сан-Томе і Прінсіпі
Інституційне охоплення	Неповне охоплення установ центрального уряду: – забезпечення, аби IFMIS охоплювала бюджетну систему центрального уряду, позабюджетні установи та рахунки, а також фонди соціального страхування.	Камбоджа, Гвінея-Бісау, Ямайка, Філіппіни та Сан-Томе Принцип
Технології підключення та ІТ-платформи	Проблеми з програмним забезпеченням, апаратним забезпеченням та підключенням: – забезпечення, аби термін дії ліцензій на програмне забезпечення не закінчився, що може призвести до того, що уряд залишиться без підтримки постачальників та із застарілим обладнанням – забезпечення належного підключення для користувачів IFMIS у регіональних або віддалених місцях – мінімізація проблем з продуктивністю, спричинених недоліками в розробці програмного забезпечення, обмеженою потужністю обладнання та/або неадекватним обслуговуванням бази даних – план відновлення та забезпечення безперервності бізнесу	Антигуа і Барбуда, Багами, Республіка Конго, Домініканська Республіка Республіка, Гвінея-Бісау, Гондурас, Малаві, Нігерія, Філіппіни, Сан-Томе і Прінсіпі та Соломонові острови
Можливості обміну інформацією та даними	Забезпечення спільного доступу до інформації з іншими системами УДФ, такими як управління боргами, збір доходів, державні закупівлі, управління заробітною платою або управління державними інвестиціями.	Кабо-Верде, Малі та Перу

Джерело: систематизовано автором на основі джерел [17-21]

Дані узагальнено на основі оцінок IFMIS, що увійшли до технічних звітів, підготовлених Департаментом у період з 2015 по 2018 роки, а також з додаткових аналітичних джерел.

Ідентифіковані проблеми згруповано у чотири категорії:

1) Функціональні обмеження IFMIS;

- 2) Недостатнє інституційне охоплення;
- 3) Технічні та технологічні виклики (апаратне, програмне забезпечення, підключення);
- 4) Відсутність сумісності та інтероперабельності з іншими системами управління державними фінансами.

Серед функціональних обмежень переважають труднощі у сферах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У ряді країн спостерігалися складнощі зі створенням надійних і своєчасних фінансових звітів за касовим методом або методом нарахування відповідно до Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSAS). Також виявлено проблеми з реєстрацією фінансових операцій, таких як видатки, доходи, позики та гранти.

Частина IFMIS функціонувала без узгодженої з міжнародними стандартами класифікації рахунків та бюджетної структури, що негативно позначається на якості звітності. Наприклад, Камбоджа, Колумбія, Гренада, Ямайка, Малі, Молдова, Перу, Сенегал та Соломонові Острови повідомляли про складнощі у формуванні достовірної бюджетної звітності.

Деякі країни, як-от Мальдіви, Нігерія та Уругвай, не мають належної аналітичної інфраструктури для глибокої обробки фінансових даних, що обмежує адаптацію звітів до потреб користувачів.

Інші функціональні обмеження включали:

- відстеження грошових потоків та електронні платежі (труднощі з реєстрацією платежів, звіркою банківських операцій – Екваторіальна Гвінея, Малаві, Молдова, Мозамбік, Панама);
- виконання бюджету та контроль зобов'язань (недостатня фіксація багаторічних зобов'язань, особливо щодо капітальних інвестицій – Антигуа і Барбуда, Гватемала, Монголія, Танзанія);

– казначейські функції (нестача можливостей для електронних платежів, прогнозування та управління залишками коштів – Азербайджан, Боснія і Герцеговина, Лесото, Нігер, Філіппіни).

Багато IFMIS не охоплюють повний обсяг державного бюджету центрального уряду, що обумовлено технічними або організаційними обмеженнями. Це зафіксовано, зокрема, в Камбоджі, Гвінеї-Бісау, Філіппінах та Сан-Томе і Принсіпі.

У низці країн спостерігаються труднощі з IT-інфраструктурою: нестабільний інтернет-зв'язок, застаріле обладнання, завершення ліцензій на програмне забезпечення, відсутність підтримки IT-фахівців. Наприклад, Багами, Конго, Гвінея-Бісау, Гондурас, Сан-Томе і Принсіпі.

У більшості країн IFMIS функціонують ізольовано від інших систем управління державними фінансами (управління боргом, доходами, державними закупівлями тощо), що унеможливорює ефективний обмін даними. Це зафіксовано, наприклад, у Кабо-Верде, Малі та Перу. Відсутність координації між відомствами ще більше ускладнює інтеграцію даних.

Можливість побудови вискоєфективної IFMIS можливе лише на основі належно організованої системи бухгалтерського обліку. В державному секторі облікова система поєднує в собі методи та інструменти обліку не лише активів, зобов'язань та капіталу.

Для належного фінансового управління облік повинен містити в собі процедури, які охоплюють як систему бюджетування, так і системи попереднього контролю (облік тендерних процедур), системи казначейського обліку, збору звітності, технології наступного контролю використання бюджетних коштів. Важливими є елементи управління, спрямовані на взаємодію з фондами соціального страхування та інших учасників бюджетного процесу.

Таким чином, розробка інформаційних систем фінансового управління на рівні держави базується на високоорганізованій системі бухгалтерського обліку

як розпорядників бюджетних коштів, так і елементів обліку виконання бюджетів різних рівнів.

Додатковим викликом і завданням стає забезпечення реалізації прогностичної функції бухгалтерського обліку. Частково дане завдання вирішують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі. Одночасно перспективним напрямом розвитку IFMIS стає потреба у відображенні стратегічних цілей на основі принципів сталого розвитку. Поєднання облікових механізмів, які стануть основою аналізу та контролю в процесі бюджетування, повинно стати основним завданням удосконалення IFMIS. Включення усіх етапів управління системи фінансового менеджменту в IFMIS забезпечує реформування підходу до підготовки та презентації інформації в бухгалтерському обліку з метою ефективного використання бюджетних ресурсів.

1.3 Міжнародні стандарти обліку у державному секторі як концептуальна основа для інтегрованої системи фінансового управління

Система бухгалтерського обліку трактується як сукупність норм, принципів і регламентів, що визначають порядок підготовки, подання та складання фінансової звітності (відповідно до тлумачення Ради з фінансової звітності Великобританії). Основною метою цієї системи є забезпечення узгодженості, порівнюваності та достовірності фінансової інформації в межах різних організацій і секторів економіки.

У контексті державного сектору ключову роль у формуванні такої системи відіграють Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору - МСБОДС (англ. International Public Sector Accounting Standards, IPSAS). Ці стандарти розробляються та публікуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSASB) - незалежним органом, заснованим у 2004 році у складі Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC).

IPSASB встановлює вимоги до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про операції та події у фінансових звітах державних установ, надаючи при цьому міжнародно визнані орієнтири для підготовки фінансової звітності органами влади всіх рівнів.

МСБОДС є єдиними міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності, розробленими спеціально для державного сектору. Вони сформовані на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), адаптованих з урахуванням специфіки публічного управління — зокрема, пріоритету надання послуг над отриманням прибутку, а також особливостей підзвітності перед громадянами та розпорядниками ресурсів.

Станом на 2018 рік було прийнято 41 стандарт на основі методу нарахування та один стандарт на касовій основі, а також Концептуальна основа для загальноцільової фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджена у 2014 році та оновлена у 2023 році.

З огляду на методологію обліку, МСБОДС охоплюють два підходи. Перший - касовий метод, за яким операції визнаються лише в момент отримання або виплати грошових коштів. Другий - метод нарахування, відповідно до якого операції відображаються в момент їх виникнення незалежно від руху грошових коштів. Саме метод нарахування є пріоритетним для більшості стандартів МСБОДС, оскільки він дозволяє відображати активи, зобов'язання, чисті активи, доходи та витрати в повному обсязі, забезпечуючи тим самим значно ширше уявлення про фінансовий стан держави порівняно з касовим методом, якому бракує прозорості щодо довгострокових зобов'язань, пенсійних виплат, накопиченої кредиторської заборгованості та управління активами.

Концептуальна основа МСБОДС визначає фундаментальні принципи, якими керується IPSASB під час розробки стандартів, зокрема: якісні характеристики корисної фінансової інформації (доречність, достовірне подання, порівнюваність, своєчасність та зрозумілість); склад елементів фінансової

звітності (активи, зобов'язання, чисті активи, доходи, витрати); а також засади оцінки та розкриття інформації. Ця основа не встановлює обов'язкових вимог та не скасовує чинних стандартів, але є ключовим орієнтиром для вирішення питань фінансової звітності, не врегульованих конкретними стандартами МСБОДС.

Важливим аспектом є взаємозв'язок між МСБОДС та IFMIS. Стандарти МСБОДС виступають концептуальною основою, яка визначає змістовні вимоги до фінансової звітності, тоді як IFMIS є технологічним інструментом для практичної реалізації цих вимог. Впровадження IFMIS, адаптованих до потреб облікової системи на основі нарахування, розглядається як необхідна умова для ефективного переходу до МСБОДС.

Зокрема, IFMIS автоматизує процеси збору, класифікації та консолідації фінансової інформації у розгалуженій мережі державних установ, що є критично важливим для формування фінансових звітів у відповідності до стандартів МСБОДС. Як підтверджує досвід Руанди, вимоги до функціональних модулів IFMIS безпосередньо формуються на основі положень МСБОДС — зокрема, модулів з управління активами, обліку державного боргу та управління запасами.

Практика впровадження МСБОДС у різних країнах засвідчує, що найбільш успішні реформи здійснюються поетапно та в рамках ширших програм реформування управління державними фінансами. Так, досвід Гани передбачав послідовне охоплення окремих статей балансу по фазах - від основних засобів до пенсійних зобов'язань - з паралельним розвитком IFMIS як технологічного підґрунтя. Досвід Перу, в свою чергу, демонструє важливість єдиного правового середовища та спільних інформаційних систем для всіх рівнів публічного управління як передумови успішного впровадження МСБОДС.

Таким чином, МСБОДС є не просто технічним набором правил обліку, а концептуальною архітектурою, що визначає вимоги до якості, повноти та прозорості фінансової інформації у державному секторі. IFMIS, у свою чергу, є операційним механізмом, що дозволяє втілити ці принципи на практиці,

перетворюючи стандарти обліку на реальні управлінські інструменти. Саме тому розбудова сучасних систем управління державними фінансами неможлива без паралельного розвитку обох складових - нормативно-методологічної (МСБОДС) та інформаційно-технологічної (IFMIS).

В Україні система бухгалтерського обліку регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», базується на принципах та складається з двох видів: фінансового та управлінського обліку. Вона забезпечує збір, реєстрацію та узагальнення інформації про господарську діяльність підприємства для подальшого формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень. Відповідно до ст. 1 Закону бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

У сучасній теорії бухгалтерського обліку існує кілька моделей, які відображають різні історичні, інституційні й культурно-правові умови функціонування національних систем обліку. Зокрема, основними класифікаціями є: континентальна (європейська) модель, англо-американська (англосаксонська) модель, ісламська модель, модель країн Латинської Америки/Південної Америки, а також перехідні та гібридні моделі, що з'являються в умовах глобалізації та інтеграції з IFRS [22].

Континентальна модель, характерна для багатьох країн Західної та Центральної Європи, зокрема Франції, Німеччини, Італії, Австрії, відзначається значною мірою державного втручання, тісним зв'язком між бухгалтерським обліком, податковим та юридичним регулюванням, а також орієнтацією переважно на задоволення потреб держави та кредиторів, ніж інвесторів. Основою цієї моделі є кодифіковане законодавче регулювання обліку (наприклад, закони, постанови), в якому правила оцінки, розкриття та публікації

формалізовані. Згідно з дослідженнями, континентальна модель характеризується «жорстким законом та консерватизмом».

Англо-американська модель, типовою для Великої Британії, США, Канади, Австралії, має іншу орієнтацію: центральним є забезпечення інформаційних потреб інвесторів і ринку капіталу, а не лише податковий чи державний контроль. У цій моделі регулювання бухгалтерського обліку менш формалізоване через державний контроль, більше через професійні організації, а стандарти обліку спрямовані на прозорість, порівнянність, корисність інформації.

Ісламська модель обліку відзначається специфічним впливом шаріатських норм: заборона рибальт (відсотків), особливості оцінки активів, реквізити конфіденційності та довіри, вплив етичних і релігійних принципів на систему обліку. Ця модель відрізняється не лише орієнтацією на державу, але і релігійно-інституційною основою, яка впливає на характер фінансової звітності.

Модель країн Латинської Америки або країн, що розвиваються (зокрема Південної Америки), відзначається рядом особливостей: високою інфляцією в минулому, сильним державним регулюванням обліку, орієнтацією на податки та звітність перед державою, частіше за все менш розвиненою структурою ринку капіталу. Перехідні системи, які виникають у країнах Центральної і Східної Європи, СНД та інших регіонах, характеризуються реформуванням облікових систем: від моделі “державного обліку” (де домінують податкова звітність) до моделі, орієнтованої на міжнародні стандарти і користувачів ринку капіталу.

У контексті сучасної глобалізації обліку помітні тенденції до гармонізації й уніфікації стандартів – зокрема через поширення IFRS. Проте, як зазначено в літературі, національні моделі не зникають повністю: вони продовжують фігурувати як інституційні контексти, що впливають на ступінь і швидкість впровадження міжнародних стандартів. Крім того, сучасні дослідження вказують на нові виклики: технологічна трансформація обліку, цифровізація,

впровадження систем штучного інтелекту та автоматизації, зростання ролі звітності з екологічної, соціальної та управлінської (ESG) інформації [23].

Для практичної організації бухгалтерського обліку це означає, що вибір моделі або її гібридного варіанту для підприємства чи країни має базуватись на аналізі таких факторів:

- юридичного та інституційного середовища (чи домінує держава, чи ринок);
- характер користувачів фінансової звітності (інвестори чи держава/кредитори);
- ролі податкового обліку та державного звітування;
- рівня інтеграції у міжнародні стандарти та ринкову інфраструктуру;
- культурних, історичних та релігійних чинників, які впливають на форму, зміст і процедури обліку.

З огляду на це, можна зробити висновок, що хоча тенденція до уніфікації облікових систем є сильною, національні особливості моделей обліку продовжують мати значний вплив на структуру, зміст і процедури бухгалтерського обліку, і їх не слід ігнорувати під час реформ облікових систем або впровадження МСФЗ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є найбільш поширеною наразі в світі концептуальною основою для розробки облікової політики. МСФЗ розроблені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), та на сьогодні МСФЗ застосовуються у 169 країнах світу [24], зокрема в державах Європейського Союзу, Канаді, Австралії тощо. Ці стандарти встановлюють вимоги щодо визнання, оцінки, подання та розкриття фінансових даних у фінансовій звітності, сприяючи прийняттю обґрунтованих управлінських рішень користувачами цієї інформації.

У США функції розроблення та підтримки Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) покладено на Раду зі стандартів фінансового

обліку (FASB). GAAP також регламентує принципи визнання, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності, однак має певні відмінності від МСФЗ, що створює виклики для транснаціональних компаній. У зв'язку з цим IASB і FASB реалізують спільні ініціативи з гармонізації та уніфікації стандартів.

Історично обидві системи МСФЗ та GAAP були орієнтовані на потреби приватного сектору, проте вони слугували базою для адаптації систем обліку в публічному секторі. Відтак, у царині публічних фінансів сформовано кілька систем бухгалтерського обліку, серед яких:

1) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) – розробляються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSASB) на основі принципів МСФЗ і надають нормативні орієнтири щодо обліку та звітності в органах державного управління [24].

2) GAAP для державного сектору в США, що формуються Радою з державних стандартів бухгалтерського обліку (GASB), регламентують ведення обліку в органах місцевого та федерального управління [25].

3) Канадські стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (PSAS) – розробляються Радою з бухгалтерського обліку в державному секторі Канади (PSAB) і застосовуються на різних рівнях урядової ієрархії [26].

4) Європейські стандарти (EPSAS) – ініційовані Європейською Комісією задля уніфікації облікової політики в межах країн ЄС, забезпечуючи узгодженість фінансової звітності на наднаціональному рівні [27].

У кожній країні система обліку в публічному секторі може мати унікальну структуру, яка поєднує елементи зазначених систем або адаптує їх відповідно до національного контексту. Наприклад, в Україні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку для державного сектору базуються на IPSAS із рівнем відповідності близько 76%, згідно зі звітом Світового банку PULSE Report за 2024 рік [28].

Існують певні тенденції, які спостерігаються в бухгалтерському обліку в державному секторі в усьому світі, які визначають вибір певної концептуальної основи бухгалтерського обліку, а саме:

1) Прийняття Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) – все більше країн приймають МСБОДС як систему бухгалтерського обліку для своїх організацій державного сектору. За даними Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), понад 100 країн перейшли на МСБОДС або перебувають у процесі цього переходу. IPSAS забезпечує єдиний набір високоякісних стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, сприяючи прозорості та підзвітності у фінансовій звітності.

2) Акцент на обліку за принципом нарахування. Багато урядів переходять від обліку за касовим методом до обліку за принципом нарахування, який дає повніше уявлення про фінансові показники та становище підприємства. Бухгалтерський облік за принципом нарахування визнає дохід і витрати тоді, коли виникають зобов'язання, а не коли кошти отримані або сплачені. Запровадження бухгалтерського обліку за принципом нарахування розглядається як спосіб покращення фінансової звітності та прийняття рішень у державному секторі

3) Використання вимірювання ефективності. Уряди все частіше використовують вимірювання ефективності для оцінки ефективності державних програм і послуг. Вимірювання ефективності передбачає встановлення цілей і вимірювання результатів щодо цих цілей з метою підвищення ефективності та результативності державних витрат.

Для цілей дослідження фокус зосереджено саме на Міжнародних стандартах обліку у державному секторі (МСБОДС/IPSAS), які являють собою найбільш поширену модель концептуальної основи бухгалтерського обліку, яка впроваджена у державному секторі більшості країн світу.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) – це відносно нова ініціатива, спрямована на посилення фінансової звітності в державному секторі. Засновані та регульовані Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС) з 1986 року, ці стандарти набули популярності, особливо після кризи суверенного боргу 2008 року, яка підкреслила необхідність більшої прозорості в державному секторі [29]. МСБОДС, що базуються на принципах «нового державного управління», передбачають застосування методів звітності за принципом нарахування, який використовується у приватному секторі, до державного сектору. РМСБОДС розробила ці стандарти з довгостроковою метою уніфікації урядової звітності та відмови від традиційних систем, що базуються на касовому методі обліку.

За даними Міжнародної організації праці, понад 80 організацій, включаючи ООН, прямо чи опосередковано перейшли на МСБОДС (ILO, 2021). Впровадження МСБОДС є широко поширеним, і впроваджується в Європі, Африці та Азії. Деякі уряди, такі як Індонезія, розробили власні державні стандарти бухгалтерського обліку. Разом з тим, запровадження МСБОДС викликає певний опір в різних країнах, що здебільшого зумовлено нерозумінням переваг цих стандартів, недостатньою кваліфікацією бухгалтерів щодо застосування методу нарахування та обмежені докази його використання в процесі прийняття рішень. Нещодавні академічні дослідження щодо впровадження IPSAS у країнах з економікою, що розвивається, та країнах з низьким рівнем доходу провели систематичну оцінку рецензованих журналів, яка охопила 41 статтю з моменту публікації стандартів з 2003 року [12]. Інше дослідження було проведено Світовим банком для оцінки застосування IPSAS в низці країн, включаючи Афганістан [31], країни Близького Сходу та Північної Африки (MENA). Зокрема, Світовий банк спільно з Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) та Арабською федерацією бухгалтерів та аудиторів (AFAA) проводить постійні дослідження щодо прозорості та підзвітності в регіоні.

Станом на червень 2022 року лише 11% юрисдикцій-членів MENA повністю перейшли на IPSAS, тоді як 53% країн запровадили стандарти лише частково [33]. Згідно з Міжнародним індексом фінансової підзвітності державного сектору, розробленим IFAC та CIPFA, 46% юрисдикцій у регіоні MENA мають намір або повністю перейти на IPSAS, або адаптувати його до свого місцевого контексту, або впровадити національні стандарти, узгоджені з IPSAS, до 2030 року. Ці результати відображають обнадійливий імпульс щодо впровадження методу нарахування в облік у державному секторі в усьому регіоні та сприятливий момент для сприяння діалогу та обміну знаннями між країнами, які вже перейшли від касового методу до методу нарахування, і тими, які перебувають у цьому процесі. Комплексна стратегія впровадження на національному, галузевому та суб'єктному рівнях є ключовою, де успіх залежить від ефективної синхронізації цих планів, як це продемонстровано в Саудівській Аравії. Інші юрисдикції в регіоні також переходять на метод нарахування, але потребують підтримки міжнародної спільноти розвитку у нарощуванні потенціалу для навчання аудиторів аудиту фінансової звітності на основі МСБОДС.

У Кенії, згідно зі звітом про оцінку державних витрат та фінансової підзвітності (PEFA), опублікованим Секретаріатом PEFA у березні 2023 року, однією з найбільших перешкод для переходу на облік за методом нарахування відповідно до IPSAS є недостатня інформація про запаси та вартість нефінансових активів, що знаходяться у власності міністерств, відомств та агентств, через неналежне ведення обліку основних засобів та рудиментарний моніторинг запасів основних засобів [33].

Згідно з дослідженням, проведеним в рамках Регіональної програми бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі (PULSAR) [34], яка впроваджується Центром реформ фінансової звітності Світового банку у 12 країнах-учасниках: Албанії, Вірменії, Азербайджані, Боснії та Герцеговині, Хорватії, Грузії, Косово, Молдові, Чорногорії, Північній Македонії, Сербії та

Україні, що разом називаються країнами PULSAR, практика бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі в цих країнах демонструє різноманітність, що значною мірою залежить від їхніх історичних підходів до управління, які застосовувалися зокрема в країнах колишнього СРСР та Югославії. Цей вплив очевидний в їхніх законодавчих базах, системах звітності та методах бухгалтерського обліку. Наприклад, акцент на управлінні активами є пережитком епохи централізованого планування, який досі спостерігається в кількох із цих країн. Ці історичні фактори сформували ключові аспекти, такі як визнання, вимірювання та звітність про фінансову та нефінансову діяльність, що зрештою впливає на якість та повноту фінансової звітності. Загалом, серед країн PULSAR у 14 розглянутих юрисдикціях було визначено такі режими бухгалтерського обліку:

- 2 юрисдикції використовують касовий метод обліку;
- 4 юрисдикції використовують метод нарахування;
- 8 юрисдикцій використовують модифіковані системи касового методу та методу нарахування.

Водночас, більшість країн програми PULSAR перебувають у перехідному періоді між касовим методом та методом нарахування, що є спільним елементом їхнього неоднорідного середовища обліку у державному секторі. Спостерігається очевидна висока мотивація до реформ, навіть попри те, що більшості країн бракує необхідних ресурсів та підтримки з боку уряду та інституцій для спрямування значних ресурсів на перехід до методу нарахування. Причини такої високої мотивації ґрунтуються на внутрішніх та зовнішніх факторах або рушійних силах, які впливають на процес реформ.

У дослідженні, опублікованому в Public Organization Review, було проаналізовано дані зі 107 країн і виявлено, що впровадження IPSAS значно покращує якість управління державними фінансами в країнах, що розвиваються [35]. Дослідження показує, що IPSAS як на основі касового розрахунку, так і на

основі нарахування сприяють підвищенню прозорості та підзвітності, причому стандарти на основі нарахування мають більш виражений ефект. Результати дослідження підтвердили позитивну кореляцію між впровадженням IPSAS та якістю управління як у розвинених, так і в країнах, що розвиваються, а також спостерігалися більші переваги в країнах, що розвиваються, де покращення прозорості та підзвітності від структурованої звітності були більш вираженими. IPSAS на основі нарахування продемонстрували сильніший зв'язок з покращенням управління, ніж касовий, завдяки більш детальній фінансовій звітності та довгостроковому фіскальному аналізу. Згідно з дослідженням, наслідки міжнародних реформ державного обліку, таких як запровадження IPSAS, в країнах, що розвиваються, також включали: підвищення фіскальної прозорості, боротьбу з корупцією та зміцнення довіри до державних установ; заохочення не лише до впровадження стандартів, але й до забезпечення належного наращування потенціалу, законодавчої підтримки та механізмів аудиту.

В українській академічній літературі важливість впровадження МСБОДС також підкреслювалася деякими авторами, зокрема Смірнова І., Смірнова Н. [36] наголошували, що у сфері державних фінансів реформа системи управління підтверджує тісний зв'язок заходів, спрямованих на досягнення ефективного використання бюджетних коштів, з удосконаленням методів управління, методичного та методологічного забезпечення бухгалтерського обліку та фінансового контролю. Відповідно, для України вбачається корисним запозичення системного підходу у розробці нормативно-правової бази бюджетного процесу, бухгалтерського обліку та контролю. З метою створення достовірної та об'єктивної економічної інформації процес впровадження єдиних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності триває в Україні та світі. Гевлич Л. [37] обґрунтувала важливість використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для забезпечення довіри світового бізнес-

середовища до вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема в рамках повоєнного розвитку країни, та пропонує широке впровадження МСБОДС за прикладом МСФЗ. Ценклер Н., Вигівська І., Макарович В. [38] розглянули комплекс питань щодо методології бухгалтерського обліку в державному секторі, пов'язаних із впровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору в Україні. Розглянуто методи бухгалтерського обліку в державному секторі в різних країнах світу та в Україні. Визначено країни, які використовують модифікований касовий метод та метод нарахування, касовий метод та метод нарахування для відображення бухгалтерських операцій у державному секторі. В дослідженні наголошено, що в Україні в державному секторі впроваджуються реформи щодо переходу на бухгалтерський облік із використанням методу нарахування доходів і витрат.

Незважаючи на численні дослідження різних аспектів впровадження IPSAS у країнах, що розвиваються, не існує єдиного підходу до успішного впровадження цих стандартів. Одне з нещодавніх досліджень надає докази того, що значна кількість статей (39,0%) є міжкраїнними аналізами. Більшість статей (56,1%) зосереджені на рівні центрального уряду. Державний/регіональний рівень зосереджений лише в одній статті (2,4%), і лише дві статті (4,9%) присвячені рівню місцевого самоврядування. Лише одна стаття (2,4%) зосереджена на рівні окремих організацій державного сектору. Нарешті, 9,8% статей досліджують впровадження МСБОДС на кількох рівнях уряду (тоді як 24,4% не вказують конкретний рівень аналізу). Дослідження вказує на те, що впровадження МСБОДС у країнах, що розвиваються, та країнах з низьким рівнем доходу може бути успішнішим, якщо йому передуватимуть або супроводжуватимуться подальшими управлінськими реформами. Розглядаючи теми, з якими пов'язане впровадження МСБОДС, дослідження визначає тематичне впровадження з цілями, що переслідуються під час впровадження (підзвітність, прозорість, гармонізація та боротьба з корупцією).

Хоча пріоритетом Ради МСБОДС було просування стандартів на основі застосування методу нарахування, країни з економікою, що розвивається, та країни з низьким рівнем доходу заохочуються, зокрема міжнародними організаціями, до впровадження МСБОДС на касовій основі як першого кроку для довгострокового переходу до МСБОДС на основі нарахування. У багатьох країнах, що розвиваються, та країнах з низьким рівнем доходу місцева практика бухгалтерського обліку та звітності вже значно перевищує вимоги, встановлені в цьому стандарті. У таких країнах прагнення до впровадження стандартів може виходити радше з боку зовнішніх груп, таких як організації-донори, бухгалтерська професія або консалтингові компанії, ніж з боку урядів. Ці зовнішні зацікавлені сторони можуть мати інтереси, що відрізняються від інтересів урядів відповідних країн.

У дослідженні не оцінювалося, чи повинна країна прийняти обмежену версію стандартів, оскільки в процесах розробки стандартів вже розглядалися будь-які прийнятні варіанти, які можна включити до тексту стандартів, але вони не скасовують авторитетні національні стандарти, видані урядами, регуляторними або професійними бухгалтерськими органами. Застосування МСБОДС національними органами влади підтримує розвиток фінансової звітності державного сектору, спрямований на покращення процесу прийняття рішень, фінансового управління та підзвітності, і є невід'ємним елементом реформ, спрямованих на сприяння соціальному та економічному розвитку.

Впровадження МСБОДС пропонує урядам кілька потенційних переваг, включаючи посилення підзвітності та прозорості, покращення процесу прийняття рішень та підвищення ефективності управління державними фінансами. Ці стандарти забезпечують комплексну основу для фінансової звітності, яка гарантує узгодженість та порівнянність фінансової інформації в різних юрисдикціях. Впроваджуючи МСБОДС, уряди можуть надавати більш надійну та точну фінансову інформацію, що є критично важливим для інвесторів,

платників податків та широкої громадськості, щоб зрозуміти повний вплив рішень, прийнятих урядами, щодо їхніх фінансових показників, фінансового становища та грошових потоків [12].

Незважаючи на потенційні переваги, процес впровадження МСБОДС у країнах, що розвиваються, створює низку складностей. Ці проблеми включають необхідність зближення різних національних традицій бухгалтерського обліку та управління, високі витрати на впровадження та збереження національних особливостей. Крім того, перехід від касового обліку до методу нарахування вимагає значних змін у практиці фінансового управління, чого може бути важко досягти без належної політичної підтримки та технічного керівництва [35].

Інші проблеми, пов'язані з впровадженням МСБОДС у країнах, що розвиваються, включають: обмеженість ресурсів, технічні проблеми, інституційний опір, ІТ-інфраструктуру, навчання та нарощування потенціалу бухгалтерів, які детально обговорюються нижче.

Обмеженість ресурсів: країни, що розвиваються, часто стикаються з нестачею кваліфікованих фахівців з бухгалтерського обліку та фінансів, що перешкоджає ефективному впровадженню МСБОДС [40]. Крім того, фінансові обмеження можуть впливати на можливості інвестування в необхідну інфраструктуру та навчання персоналу.

Технічні проблеми: складність стандартів IPSAS, особливо у визнанні та оцінці активів і зобов'язань, створює значні труднощі [41]. Це може призвести до невідповідностей та помилок у фінансовій звітності.

Інституційний опір: суб'єкти державного сектору можуть чинити опір змінам через усталену практику та страх посилення контролю [40]. Подолання цього опору вимагає сильного лідерства та чіткого інформування про переваги IPSAS.

ІТ-інфраструктура: належні ІТ-засоби та підтримка мають вирішальне значення для успішного впровадження МСБОДС [41]. Багато країн, що

розвиваються, не мають необхідної технологічної інфраструктури, що може перешкоджати прогресу.

Навчання та розбудова потенціалу: для розвитку потенціалу державних службовців у розумінні та застосуванні МСБОДС [40] необхідні широкі навчальні програми. Це вимагає значних інвестицій в освіту та професійний розвиток.

Для успішного впровадження МСБОДС країнам, що розвиваються, необхідно застосувати комплексний та поетапний підхід. Цей підхід має включати такі кроки:

1) Забезпечення політичної підтримки та технічного лідерства: політична підтримка має вирішальне значення для успішного впровадження МСБОДС. Уряди повинні продемонструвати тверду відданість реформі та надати необхідні ресурси та підтримку установам, що її впроваджують. Технічне лідерство також є важливим для керівництва процесом реформ та вирішення будь-яких технічних проблем, які можуть виникнути.

2) Визначення цілей та обсягу реформи: чітке визначення цілей та обсягу реформи має вирішальне значення для її успіху. Урядам необхідно визначити, чи реформа відбуватиметься лише на рівні центрального уряду, чи також на субнаціональному рівні. Це рішення матиме значний вплив на стратегію впровадження та необхідні ресурси.

3) Створення спеціальної команди з питань реформ: слід створити спеціальну команду з питань реформ для нагляду за впровадженням МСБОДС. До цієї команди повинні входити представники ключових державних установ, а також експерти з бухгалтерського обліку та фінансового менеджменту. Команда має відповідати за розробку стратегії впровадження, координацію діяльності з реформування та моніторинг прогресу.

4) Оцінка витрат та розробка плану дій: впровадження МСБОДС може бути дороговартісним, тому урядам необхідно ретельно оцінити витрати та розробити

детальний план дій. Цей план повинен включати графік переходу, бюджет на заходи з впровадження реформи та стратегію забезпечення необхідного фінансування.

5) Розвиток потенціалу державних службовців: розвиток потенціалу державних службовців є важливим для успішного впровадження МСБОДС. Це включає надання навчання та технічної допомоги фінансовим менеджерам, бухгалтерам та аудиторам. Уряди також повинні інвестувати в розробку необхідної інфраструктури, такої як бухгалтерські системи та програмне забезпечення, для підтримки переходу.

6) Залучення зацікавлених сторін та сприяння прозорості: залучення зацікавлених сторін, включаючи громадськість, має вирішальне значення для формування підтримки реформи. Уряди повинні сприяти прозорості, регулярно надаючи оновлену інформацію про хід реформи та залучаючи зацікавлені сторони до процесу прийняття рішень.

Огляд літератури щодо впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі в країнах, що розвиваються, пропонує кілька ключових уроків, які необхідно враховувати в процесі впровадження реформи в галузі бухгалтерського обліку в державному секторі:

1) Важливість нарощування потенціалу. Навчання та освіта: комплексні програми навчання є важливими для того, щоб забезпечити працівників державного сектору необхідними навичками та знаннями для ефективного впровадження МСБОДС. Постійний професійний розвиток допомагає підтримувати стандарти та адаптуватися до змін.

2) Залучення всіх зацікавлених сторін: успішне впровадження вимагає активної участі всіх зацікавлених сторін, включаючи державних службовців, працівників державного сектору та зовнішніх консультантів. Чітке інформування про переваги та цілі IPSAS може допомогти в отриманні підтримки та зменшенні опору.

3) Поетапний підхід. Поетапне впровадження МСБОДС може допомогти впоратися з опором і дозволити вносити корективи на основі відгуків і досвіду. Такий підхід може зробити перехід більш плавним та керованим.

4) Технологічна інтеграція. Модернізація ІТ-систем: адекватна ІТ-інфраструктура має вирішальне значення для ефективного впровадження МСБОДС. Інвестування в сучасні технології та системи включаючи розробку IFMIS, може сприяти точному та ефективному фінансовому звітуванню.

5) Вирішення проблеми обмежених ресурсів. Фінансові та людські ресурси: країни, що розвиваються, часто стикаються з обмеженими ресурсами. Виділення достатнього бюджету та найм кваліфікованого персоналу є необхідними кроками для подолання цих проблем.

6) Політична та інституційна підтримка. Лідерство та відданість: сильна політична та інституційна підтримка є життєво важливою для успішного впровадження МСБОДС. Відданість керівництва може стимулювати процес впровадження та забезпечити проведення необхідних реформ.

7) Адаптація до місцевого контексту. Налаштування стандартів: Хоча МСБОДС забезпечує глобальну основу, важливо адаптувати стандарти до місцевого контексту та потреб. Це може включати зміну певних аспектів для кращої відповідності конкретним обставинам країни.

8) Моніторинг та оцінка. Безперервна оцінка: регулярний моніторинг та оцінка процесу впровадження можуть допомогти виявити проблеми на ранній стадії та здійснити необхідні корективи. Це гарантує, що впровадження МСБОДС не збілося зі шляху та досягне поставлених цілей.

Цей досвід підкреслює багатогранний характер впровадження МСБОДС та важливість цілісного підходу, який враховує технічні, інституційні та контекстуальні фактори.

Хоча облік за методом нарахування був нормою серед приватних корпорацій протягом понад століття, суб'єкти господарювання державного

сектору традиційно готували свої бюджети та звітність на касовій основі. Тим не менш, облік за касовим методом має суттєві обмеження з точки зору фінансової прозорості, доброчесності та підзвітності, оскільки він не враховує такі значні статті, як основні засоби, інвестиції, пенсії працівників та кредити. Таким чином, щоб покращити фінансове управління та підвищити прозорість для більш повного та точного уявлення про фінансове становище уряду, багато урядів у всьому світі переходять від касового до обліку за методом нарахування, зокрема, для впровадження визнаної системи, такої як Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

Особливістю Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) є комплексне охоплення всіх етапів бюджетного процесу, що забезпечує прозорість, узгодженість та ефективність управління державними фінансами. Це досягається шляхом затвердження чітко визначених стандартів, які регулюють формування бюджетних показників, а також складання фінансової та бюджетної звітності в цілому. Такий підхід дозволяє інтегрувати процеси бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, створює міцну основу для удосконалення Інтегрованої фінансової інформаційної системи (IFMIS). Інтегрований підхід до регулювання процесу бухгалтерського обліку передбачає не лише дотримання міжнародних стандартів, але й їх адаптацію до національних умов, що сприяє підвищенню якості фінансового менеджменту в державному секторі. Відповідно, першим і ключовим кроком для аналізу повноти та досконалості інформаційних систем у сфері фінансового менеджменту є визначення рівня інтеграції положень МСБОДС в IFMIS. Це дозволяє оцінити, наскільки система відповідає сучасним вимогам прозорості, підзвітності та ефективності управління державними фінансами. Паралельно з цим, на міжнародному рівні триває розробка стандартів звітності зі сталого розвитку, які мають на меті забезпечити врахування екологічних, соціальних та управлінських аспектів у процесі складання фінансової звітності. Впровадження таких

стандартів стане наступним етапом розвитку IFMIS, оскільки це дозволить інтегрувати завдання сталого розвитку у механізми управління державними фінансами. Зокрема, це передбачає створення облікових механізмів для моніторингу виконання та дотримання цілей сталого розвитку, що є важливим елементом сучасної фінансової політики.

Україна, враховуючи міжнародний досвід, обрала шлях розробки власних національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС. Це дозволяє враховувати специфіку національної системи управління фінансами, а також забезпечити відповідність міжнародним вимогам. В рамках завдань модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, особливо важливим є проведення аналізу повноти врахування положень Національних (Положень) стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (Н(П)СБОДС) в IFMIS. Такий аналіз дозволяє визначити, які саме модулі необхідно створити або вдосконалити для забезпечення повного і якісного відображення порядку виконання завдань сталого розвитку. Зокрема, доцільно розглянути питання розробки спеціалізованих модулів у IFMIS, які б забезпечували автоматизований облік, моніторинг та звітність щодо виконання цілей сталого розвитку. Це може включати модулі для збору та аналізу даних щодо екологічних показників, соціальних програм, ефективності використання ресурсів тощо. Впровадження таких модулів сприятиме підвищенню прозорості та підзвітності державного сектору, а також дозволить Україні відповідати сучасним міжнародним стандартам у сфері сталого розвитку. Таким чином, інтеграція положень МСБОДС та Н(П)СБОДС в IFMIS, а також врахування міжнародних стандартів звітності зі сталого розвитку, є ключовими напрямками удосконалення системи управління державними фінансами. Це забезпечить не лише відповідність сучасним вимогам, але й сприятиме підвищенню ефективності, прозорості та сталості фінансової політики держави.

Таким чином, проаналізований досвід країн у застосуванні міжнародних стандартів свідчить про те що напрями застосування МСБОДС, в якості концептуальної основи IFMIS, набули подальшого розвитку саме через інтеграцію облікових систем у процесі фінансового менеджменту державного сектору. Це стало основою модернізації бухгалтерського обліку, оскільки дозволяє враховувати міжнародні, регіональні та національні особливості бюджетного процесу.

Відповідно, набули подальшого розвитку напрями застосування міжнародних стандартів обліку у державному секторі в частині інтеграції облікових систем в процесі фінансового менеджменту в державному секторі, що є основою модернізації бухгалтерського обліку шляхом врахування міжнародних, регіональних та національних особливостей бюджетного процесу.

В процесі дослідження набули подальшого розвитку підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень в системах IFMIS для їх узгодження. Удосконалено підходи до структурно-функціональної організації моделі та основних концепцій IFMIS на базі врахування ключових факторів функціонування системи фінансового менеджменту держави, що дозволяє побудувати єдиний інформаційний простір управління державними фінансами та оптимізувати витрати на обмін інформацією та підготовку достовірної фінансової звітності;

Висновки до Розділу 1

1. Управління державними фінансами є механізмом, що спрямований на підтримання стабільності бюджетної системи та ефективності управління

державними фінансами. Вимагаючи узгодженої дії значної сукупності елементів зі складними зв'язками, управління державними фінансами потребує створення інформаційних систем. Базою останніх є бухгалтерський облік як процес збору і фіксування усіх даних про стан і використання бюджетних ресурсів. При цьому бухгалтерський облік потребує розгляду не лише як система ретроспективного відображення подій, але інструмент відображення прогностичних показників, а також суміжних процесів (закупівлі, управління активами бюджетів), які повинні підпорядковуватися ідеям сталого розвитку.

2. Ефективність прийняття рішень в складній системі управління бюджетами різних рівнів потребує оперативності обробки інформації. Найбільш ефективним інструментом є використання IFMIS. Одночасно організація обігу облікової інформації повинна бути представлена у вигляді чітких правил і стандартів, які повинні бути доведені до відповідальних посадових осіб. Такий підхід сприяє розробці матриці критеріїв формування облікової політики для створення ефективного обміну інформацією в межах єдиної системи фінансового менеджменту держави.

3. Можливість підвищення оперативності, прозорості та зрозумілості рішень щодо використання бюджетних коштів забезпечується єдиними стандартами формування облікової інформації. Концептуальна основа МСБОДС є основою модернізації бухгалтерського обліку шляхом врахування регіональних та національних особливостей бюджетного процесу. При цьому норми МСБОДС охоплюють не лише систему бухгалтерського обліку, але й бюджетної звітності. Крім того, положення МСБОДС забезпечують інструменти управління прогностичними даними з метою представлення повної системи фінансового менеджменту.

Отримані та висвітлені у даному розділі результати дослідження опубліковано у наукових працях автора [2, 3].

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИЧНО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ З ІНШИХ СКЛАДОВИМИ ІНТЕГРОВАНИХ СИСТЕМ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

2.1 Обліково-аналітична складова у моделі інтегрованої системи фінансового управління та взаємодія з іншими складовими системи

Інтегровані інформаційні системи фінансового менеджменту (IFMIS) стали основою фінансової реформи державного сектору в усьому світі. Ці системи автоматизують та інтегрують процеси управління фінансами державних установ, прагнучі покращити прозорість, підзвітність та ефективність використання державних ресурсів.

Одним з центральних елементів IFMIS є бухгалтерська складова (модуль), яка виступає основою для запису, обробки інформації та представлення звітності про фінансові операції, а також генерує аналітичні дані. У цьому розділі детальніше розглядається критична роль обліково-аналітичної складової в IFMIS, ілюструється її взаємодія з іншими компонентами системи та наводяться приклади з різних країн, щоб продемонструвати її важливість у вдосконаленні управління державними фінансами.

Обліково-аналітична складова інтегрованих систем фінансового управління (IFMIS/FMIS) у державному секторі - це інтегрований комплекс функцій, модулів, даних і процедур, що забезпечує повний, системний та своєчасний облік усіх публічних фінансових операцій у єдиному інформаційному середовищі на основі уніфікованого плану рахунків і узгоджених довідників. Вона формує достовірну фінансову та статистичну звітність відповідно до міжнародних стандартів державного сектору (насамперед IPSAS) і макростатистичних рамок (GFS/SNA), підтримує консолідацію даних із внутрішніх і

зовнішніх до IFMIS джерел (зокрема щодо боргу, активів, зобов'язань, субнаціональних урядів та державних підприємств) і забезпечує вироблення управлінської аналітики для прийняття рішень, прозорості й підзвітності державних фінансів, включно з візуалізацією показників, моніторингом виконання та застосуванням інструментів бізнес-аналітики й машинного навчання.

За своєю суттю ця складова включає бухгалтерські підсистеми (головну книгу, облік зобов'язань і вимог, облік активів, доходів і видатків, міжвідомчі розрахунки, інвентаризацію та консолідацію), що працюють на основі єдиного плану рахунків і інтегрованих класифікацій бюджету, завдяки чому забезпечується багаторівнева звітність і консолідація на рівні центрального уряду. Вона охоплює функції підготовки проміжних і річних звітів, приміток та розкриттів, які відповідають прийнятим стандартам та вимогам аудиту, а також механізми оприлюднення і забезпечення доступності інформації для громадськості, коли це передбачено відповідним законодавством.

На аналітичному рівні система включає сховище даних або архітектуру «масиву даних», засоби інтеграції інформації з бюджетних, казначейських, боргових та облікових модулів, рушії обробки даних та інструменти розширеної аналітики, а також інтерфейси для візуалізації у формі дашбордів і звітів, пристосованих до потреб керівництва та інших користувачів.

Критичною характеристикою є інтероперабельність у ширшій екосистемі публічних фінансів: через стандартизовані інтерфейси та API забезпечується зв'язок з модулями бюджету, казначейства, управління боргом, банківською інфраструктурою, управління активами, субнаціональними обліковими системами і статистикою. В перехідних моделях система підтримує співіснування готівкового й методу і методу нарахування, що дозволяє здійснювати поступовий перехід до повного методу нарахування без втрати контрольних функцій. Невід'ємною складовою є управління даними та

внутрішній контроль: політики якості даних, стандарти збору та валідації, контроль доступу, реєстрація операцій, узгоджені ролі та процеси, а також належні IT- й бізнес-контролі, які гарантують цілісність фінансової інформації і здатність системи формувати проміжну та річну звітність у прийнятних форматах.

Призначення цієї складової полягає в тому, щоб слугувати базою для ефективного управління публічними фінансами: надавати актуальний та повний набір даних про фінансову позицію, результати та грошові потоки уряду, підлягати незалежному аудиту та підтримувати фінансовий аналіз і політику. Вона створює умови для переходу на облік на основі методу нарахування, мінімізує розриви між IPSAS та GFS, скорочує ручні обхідні практики через належну специфікацію функцій IFMIS, а також забезпечує прийняття рішень на основі даних, включно з централізованим зведенням інформації, інструментами бюджетного контролю, оцінкою ефективності видатків, управлінням боргом і активами та механізмами прозорості й залучення громадськості. Нарешті, вона гарантує безперервність і безпеку критично важливих фінансових процесів шляхом інтегрованого «пров'язування» модулів бюджету, казначейства, боргу і бухгалтерії та впровадження систем управління інформаційною безпекою і безперервністю бізнесу. У стислому вигляді обліково-аналітичну складову IFMIS можна визначити як інтегрований набір бухгалтерських модулів, стандартів звітності, даних і аналітичних інструментів, що через уніфікований план рахунків та інтероперабельність із ключовими системами публічних фінансів забезпечує повний запис транзакцій, консолідацію і аудиторно-верифіковану звітність згідно з IPSAS/GFS, а також вироблення доказової аналітики для фінансового планування, контролю, управління активами та боргом і прозорості державних фінансів.

Облікова складова в IFMIS відповідає за точний та своєчасний облік усіх державних фінансових операцій, включаючи витрати, доходи, активи,

зобов'язання та власний капітал. Вона забезпечує відповідність цих операцій застосовним стандартам бухгалтерського обліку, таким як МСБОДС, тим самим дозволяючи урядам складати достовірні фінансові плани та звіти (IMF, 2016).

Окрім базового бухгалтерського обліку, бухгалтерська складова виконує кілька важливих функцій:

- моніторинг виконання бюджету: вона дозволяє відстежувати витрати відповідно до затверджених бюджетів, гарантуючи, що державні витрати не перевищують дозволені ліміти. Такий моніторинг у режимі реального часу допомагає запобігти перевитратам бюджету та фінансовим зловживанням;

- фінансова звітність та прозорість: облікова складова генерує комплексні звіти, які надають уявлення про фінансове становище уряду, сприяючи прозорості та даючи змогу зацікавленим сторонам притягувати державних службовців до відповідальності;

- внутрішній контроль: завдяки автоматизації запису транзакцій та веденню детальних журналів, бухгалтерська складова посилює внутрішній контроль та спрощує процеси аудиту;

- інтеграція управління грошовими коштами та боргом: модуль підтримує прогнозування грошових потоків та обслуговування боргу, пов'язуючи бухгалтерські записи з казначейськими операціями, що дозволяє ефективно управляти ліквідністю та зобов'язаннями уряду.

Наприклад, у Замбії бухгалтерська складова IFMIS Міністерства фінансів відіграла важливу роль у покращенні виконання бюджету та фінансової звітності у 25 міністерствах та відомствах. Незважаючи на такі проблеми, як обмежена ІТ-інфраструктура та навчання користувачів, IFMIS підвищила прозорість та зменшила фінансові витоки, забезпечуючи видимість державних витрат у режимі реального часу [42].

У Тринідаді і Тобаго проект IFMIS було зосереджено на інтеграції бухгалтерського обліку з модулями бюджетування та казначейства для

забезпечення своєчасних, точних та узгоджених даних для прийняття управлінських рішень, аналізу бюджету та фінансової звітності. Ця інтеграція усунула непотрібне дублювання введення даних та покращила внутрішній контроль, сприяючи підвищенню фіскальної [43].

Обліково-аналітична складова не працює ізольовано, вона тісно взаємодіє з іншими модулями IFMIS для створення цілісного середовища фінансового управління. Ця взаємодія забезпечує безперебійний потік фінансових даних між урядовими функціями, зменшуючи помилки, дублювання та затримки.

Дані системи бухгалтерського обліку є основою для всієї системи управління державними фінансами, оскільки вони формують концептуальне і технологічне підґрунтя всієї системи фінансового менеджменту в державному секторі, забезпечують єдине, повне й трасоване відображення економічних подій у вимірах, необхідних для планування, виконання бюджету, управління активами і зобов'язаннями, звітування та аудиту. Вони є джерелом об'єктивної інформації про структуру й динаміку активів, якість та обсяг зобов'язань, а також результати виконання кошторисів, що безпосередньо визначає здатність урядових інституцій формувати реалістичні кошторисні показники, прогнозувати потреби у фінансуванні та коригувати бюджетні припущення відповідно до фактичних трендів. Методологічно достовірні, повні та своєчасні облікові дані створюють зворотний зв'язок у бюджетному циклі: аналіз відхилень між планом і фактом, базований на регістрах бухгалтерського обліку, дозволяє не лише підтверджувати законність і результативність використання публічних коштів, а й підвищувати точність подальших бюджетних рішень завдяки перевіреним емпіричним підставам.

Інтеграційна роль бухгалтерського обліку виявляється у зв'язку з казначейським виконанням та IFMIS: спеціально розроблені регістри та мапінги поєднують показники обліку виконання кошторисів із синтетичними та аналітичними рахунками установ, забезпечуючи наскрізну узгодженість від

моменту взяття зобов'язання до платежу й агрегування їх у фінансовій звітності. Автоматизація розрахунків і алгоритмізація економічного аналізу на базі електронної звітності підвищують оперативність і відтворюваність управлінських висновків, а формування єдиного інформаційного простору в бухгалтерії слугує системоутворювальним елементом для подальшої модернізації управління публічними фінансами. Саме надійна облікова первинна документація і реєстрові структури забезпечують адекватну сегментацію даних за фондами, програмами, економічними статтями й організаційними рівнями, що робить можливими порівнянність і консолідацію звітності у масштабі всього сектору загального державного управління.

У площині управління активами та зобов'язаннями бухгалтерський облік виконує функцію детальної реконструкції фінансового стану: балансова інформація дає змогу ідентифікувати структуру активів, оцінити їхню динаміку та ліквідність, визначити співвідношення боргового навантаження і власного капіталу, а також локалізувати проблемні статті, що потребують управлінського втручання. На рівні державних установ це означає здатність виявляти внутрішні резерви, мобілізувати невикористані активи, управляти кредиторською заборгованістю та попередніми зобов'язаннями, оптимізуючи касові розриви й підвищуючи платіжну дисципліну. Такі висновки мають не лише описовий, а й нормативний характер, оскільки лягають в основу рішень про перерозподіл ресурсів, зміну параметрів програм і політик та коригування середньострокових фінансових планів.

Фінансова та бюджетна звітність є агрегованою проєкцією бухгалтерських даних, а їхня прозорість і достовірність визначають якість публічної підзвітності та спроможність системи до зовнішньої верифікації, включно з оціночними рамками на кшталт PEFA. Аудит – як зовнішній, так і внутрішній – методологічно спирається на відтворюваний обліковий слід і стандартизовані класифікації, що забезпечують доказовість висновків про законність,

ефективність і результативність використання бюджетних коштів. Будь-які дефекти у повноті, своєчасності або класифікаційній узгодженості облікових масивів миттєво транслуються у похибки планування, ризики порушень у виконанні бюджету, втрату керованості зобов'язаннями та девальвацію управлінської аналітики. Отже, система бухгалтерського обліку виконує роль центрального шару даних державних фінансів, який консолідує операційну діяльність установ із процедурами бюджетного циклу, казначейським виконанням, управлінням активами та борговими позиціями, а також із механізмами звітування й аудиту, – і саме тому її дані є необхідною та достатньою основою для надійного функціонування всієї системи фінансового менеджменту в державному секторі.

Дані й інформація бухгалтерського обліку надають можливість приймати визначальні рішення в частині використання ресурсів державного бюджету, як продемонстровано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Взаємодія обліково-аналітичної і інших складових IFMIS

Обліково-аналітичний модуль	Взаємодіючі модулі	Характер взаємодії
Облік фінансових та нефінансових активів	Управління бюджетом Управління активами та амортизація	Моніторинг цільового витрачання грошових коштів. Реєстрація придбання, вибуття та амортизації активів, відображення точної оцінки активів у фінансовій звітності, а також додаткових аналітичних звітах, що містять кількісні показники та відображають потребу додаткового фінансування
Облік доходів і витрат (видатків)	Управління бюджетом	Контроль збалансованого фінансування розпорядників бюджетних коштів на основі аналізу монетизації використання майна, а також контролю витрачання фінансування та доходів відповідно до нормативних потреб розпорядника бюджетних коштів

Облік кредиторської та дебіторської заборгованості	Управління бюджетом	Облік зобов'язань на основі контролю дотримання бюджетних призначень \, забезпечуючи відповідність витрат і доходів затвердженим кошторисним призначенням, виступаючи основою планування та виконання бюджету
Облік виплат заробітної плати	Управління бюджетом Заробітна плата та управління персоналом Управління пенсійними розрахунками	Інтеграція даних про заробітну плату для забезпечення точного визнання витрат та дотримання трудових норм, формування кошторисних призначень, а також виконання показників штатного розпису.
Моніторинг зобов'язань та відстеження відповідальності	Управління бюджетом Управління закупівлями та контрактами Управління державним боргом	Контроль зобов'язання щодо закупівель відповідно до кошторисних призначень та ведення обліку заборгованості. Попередній контроль для запобігання несанкціонованих витратах та забезпечення дотримання умов контрактів. Здійснення управління операціями з державним боргом та забезпечення своєчасного обліку і звітності щодо боргових зобов'язань.
Рух грошових коштів та обробка платежів	Казначейство та управління готівкою	Координація платежів, звірка банківських виписок та забезпечення відповідності наявних грошових коштів бухгалтерським записам
Аудиторська документація та дотримання вимог щодо проведення аудиту	Внутрішній аудит Зовнішній аудит	Надання даних для аудиторської перевірки, покращення внутрішнього контролю та виявлення шахрайства.

Джерело: складено автором.

Виходячи з наведеної вище інформації, одне з основних завдань ефективного функціонування IFMIS полягає в забезпеченні належного рівня організації бухгалтерського обліку як на рівні аналітичному, так і синтетичному. Базова умова – відповідність запитам і форматам вихідної звітності для потреб фінансового менеджменту в державному секторі.

Досвід інших країн також підкреслює важливість модуля бухгалтерського обліку для зміцнення управління державними фінансами:

– Руанда: дослідження, що оцінювало впровадження IFMIS у Міністерстві фінансів (MINECOFIN), показало, що облікова складова значно покращила бюджетування, управління грошовими коштами, фінансову звітність та внутрішній контроль. Система сприяла нарощуванню потенціалу шляхом навчання, що мало вирішальне значення для ефективного впровадження. Кореляція між впровадженням IFMIS та результатами діяльності організації була дуже високою [44];

– Кенія: дослідження впливу IFMIS на фінансову стійкість показало, що модуль бухгалтерського обліку допоміг зменшити шахрайство та фінансові зловживання, забезпечуючи надійні журнали аудиту та дотримання бюджетного контролю. Інтеграція облікової складової з модулями закупівель та нарахування заробітної плати покращила надання послуг, забезпечивши своєчасні платежі та дотримання вимог [45];

– Гана: інтегрована система фінансового менеджменту Гани (GIFMIS) продемонструвала, як бухгалтерська складова у поєднанні з іншими модулями підвищила прозорість та підзвітність. Можливості системи звітувати в режимі реального часу дозволили краще контролювати витрати та підвищити довіру громадськості до державного фінансового управління [46];

– Гамбія: впровадження IFMIS включало розширення модуля бухгалтерського обліку для охоплення функцій управління контрактами та нарахування заробітної плати, що покращило обробку платежів та фінансову звітність у майже 50 державних установах. Ця комплексна інтеграція зменшила затримки та посилила фінансовий контроль [47];

– Латинська Америка: низка країн, включаючи Бразилію, впровадили масштабну IFMIS з розширеними модулями бухгалтерського обліку, що підтримують тисячі користувачів на різних рівнях уряду. Здатність системи безпечно фіксувати та обробляти транзакції відповідно до правил мала вирішальне значення для управління складним фіскальним [48];

Таким чином, інтеграція бухгалтерської складової з іншими складовими в межах IFMIS значною мірою сприяє покращенню управління державними фінансами шляхом:

- підвищення ефективності: автоматизація зменшує ручну обробку, помилки та затримки, пришвидшуючи реєстрацію та звітність транзакцій;
- підвищення прозорості: доступ до фінансових даних у режимі реального часу дозволяє зацікавленим сторонам ретельно контролювати державні витрати, зменшуючи можливості для корупції;
- посилення підзвітності: детальні журнали аудиту та стандартизовані звіти сприяють як внутрішньому, так і зовнішньому аудиту, гарантуючи, що державні посадовці несуть відповідальність за фінансове управління;
- підтримки прийняття рішень: точна та своєчасна фінансова інформація підтримує бюджетування на основі фактичних даних, формулювання політики та розподіл ресурсів.

Бухгалтерський компонент є основою IFMIS у державному секторі, забезпечуючи основні функції реєстрації, контролю та звітності про фінансові операції. Його інтеграція з іншими модулями, такими як бюджетування, казначейство, закупівлі, нарахування заробітної плати та аудит, створює комплексну систему фінансового управління, яка підвищує ефективність, прозорість та підзвітність. Досвід Замбії, Руанди, Кенії, Гани, Гамбії та країн Латинської Америки ілюструє трансформаційний вплив бухгалтерського модуля на управління державними фінансами. Однак, для реалізації повного потенціалу IFMIS необхідно забезпечити високу якість застосовуваних облікових стандартів, забезпечити надійну IT-інфраструктуру та ефективно керувати організаційними змінами.

Варто зауважити, що незважаючи на свої переваги, ефективність бухгалтерської складової в IFMIS залежить від кількох критичних факторів, що включають правильний вибір концептуальної основи бухгалтерського обліку та

застосовуваних стандартів, розвиток професійного потенціалу бухгалтерів, ІТ інфраструктура, політична воля та якісне управління змінами. Ці фактори розглянуто нижче.

Вибір правильної концептуальної основи бухгалтерського обліку – це не просто технічна деталь, це фундаментальне рішення, яке визначає здатність IFMIS виконувати свою функцію забезпечення прозорості, підзвітності та ефективного управління державними фінансами. Неправильний вибір може призвести до неповних, суперечливих або ненадійних даних, що підриває фінансову дисципліну та довіру громадськості. І навпаки, добре обрана та послідовно застосована основа бухгалтерського обліку, вбудована в IFMIS, забезпечує надійну фінансову звітність, краще прийняття рішень та покращення надання послуг на державному рівні.

Розвиток потенціалу. Навички та навчання користувачів є важливими для максимізації переваг IFMIS. Досвід Замбії показує, що недостатня підготовка та опір змінам можуть обмежувати ефективність системи [42].

ІТ-інфраструктура. Надійна та безпечна інфраструктура інформаційних технологій необхідна для підтримки безперервної доступності системи та безпеки даних [49].

Управління змінами. Успішне впровадження IFMIS вимагає політичної волі, скоординованих реформ та організаційної підтримки для узгодження процесів та очікувань.

Використання надійних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, таких як МСБОДС, відіграє вирішальну роль в IFMIS з кількох взаємопов'язаних причин, які безпосередньо впливають на ефективність, прозорість та довіру до управління державними фінансами.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку забезпечують єдину систему для обліку та звітності про державні фінансові операції. Ця стандартизація гарантує, що фінансова звітність, підготовлена за допомогою

IFMIS, відображає повні, точні та порівнянні дані про державні активи, зобов'язання, доходи та витрати. Як результат, уряди можуть продемонструвати, як державні ресурси отримуються, розподіляються та використовуються, що значно підвищує прозорість та зменшує можливості для шахрайства та корупції [50]. Наприклад, впровадження Ганою IPSAS на основі нарахування в межах IFMIS посилило управління державними фінансами, покращивши точність та прозорість її фінансової звітності [46].

Сприяння фінансній дисципліні та кращому прийняттю рішень є наступним важливим аргументом на користь застосування міжнародних стандартів в IFMIS. Одна з головних задач, які стоять перед урядами країн при розробці IFMIS – це отримання своєчасних, релевантних та достовірних фінансових даних для підтримки фінансової дисципліни та ефективного розподілу ресурсів. Коли облікова складова IFMIS побудована з урахуванням міжнародних стандартів, отримані фінансові дані є узгодженими та достовірними, що дозволяє політикам приймати обґрунтовані рішення на основі точної інформації про фінансовий стан та результати діяльності уряду (МВФ, 2016). Така гармонізація між IFMIS та IPSAS сприяє кращому узгодженню витрат та доходів, включаючи належний облік амортизації активів та зобов'язань, що є важливим для сталої фінансової політики.

Впровадження міжнародних стандартів також забезпечує стандартизацію процесів бухгалтерського обліку та звітності в різних державних установах і навіть у різних країнах. Така стандартизація дозволяє проводити ефективніші аудити та зменшує ризик суттєвих помилок у фінансових звітах. Вона також дозволяє порівнювати фінансову звітність у межах країн та між ними, що важливо для міжнародних інвесторів, донорів та партнерів з розвитку, які оцінюють фінансове здоров'я країн та якість управління державними фінансами [50]. Підтримка Міжамериканським банком розвитку проєктів IFMIS у Латинській Америці, де широко поширене впровадження IPSAS, ілюструє, як

стандартизація покращує управління державними фінансами та міжнародну довіру [16].

Наступним важливим аргументом на користь запровадження міжнародних стандартів обліку в рамках IFMIS є підтримка професіоналізації та нарощування потенціалу. Використання міжнародних стандартів, таких як IPSAS, сприяє професіоналізації бухгалтерського обліку в державному секторі шляхом узгодження практики державного бухгалтерського обліку з передовими світовими практиками. Таке узгодження приваблює кваліфікованих фахівців та розширює можливості фінансових департаментів ефективно керувати складною фінансовою інформацією, що має вирішальне значення для успішного функціонування IFMIS [50]. Країни, що впроваджують IFMIS разом з IPSAS, такі як Руанда та Замбія, повідомили про покращення компетентності персоналу та результатів фінансового управління [44, 51].

Додатковою, але не менш важливою причиною використання міжнародних стандартів в рамках IFMIS є зміцнення суспільної довіри. Надійна та прозора фінансова звітність через IFMIS, що базується на міжнародних стандартах, зміцнює суспільну довіру та впевненість серед національних та міжнародних партнерів. Ця довіра є важливою для урядів для підтримки фінансової стабільності та залучення прямих іноземних інвестицій та донорського фінансування, особливо в країнах, що розвиваються (JETIR, 2021) Наприклад, впровадження IPSAS у таких країнах, як Гамбія та Кенія, допомогло покращити прозорість та підзвітність, що, у свою чергу, підтримує цілі економічного розвитку [45].

Ці переваги разом роблять міжнародні стандарти бухгалтерського обліку критично важливим стовпом для успіху IFMIS та ширших реформ управління державними фінансами, які вони підтримують.

Разом з тим, стандартизація бухгалтерського обліку в межах системи є важливою для ефективного впровадження IFMIS, оскільки вона забезпечує

узгодженість, надійність та порівнянність фінансових даних між усіма державними установами та модулями в системі. Ця стандартизація лежить в основі всієї структури IFMIS та дозволяє системі функціонувати як інтегрований, узгоджений інструмент управління державними фінансами. Узгодженість та інтеграція між модулями та рівнями управління IFMIS впливає на численні функції фінансового управління – бюджетування, бухгалтерський облік, казначейство, закупівлі та звітність – на центральному, регіональному та місцевому рівнях влади. Стандартизовані бухгалтерські практики на всіх рівнях, включаючи єдиний план рахунків та бюджетні класифікації, забезпечують узгодженість та сумісність фінансових даних, записаних у різних модулях та юрисдикціях. Ця узгодженість є критично важливою для IFMIS, щоб точно консолідувати та звітувати про фінансову інформацію в режимі реального часу та підтримувати комплексне фіскальне управління [16].

Стандартизований облік дозволяє створювати своєчасні, релевантні та достовірні фінансові звіти на всіх рівнях, які охоплює IFMIS. Без стандартизації дані з різних джерел були б несумісними або неповними, що підривало б здатність системи надавати достовірну консолідовану інформацію для фіскальної дисципліни, розподілу ресурсів та прозорості. Стандартизований облік гарантує, що фінансові дані відображають реальне фінансове становище та результати діяльності уряду, сприяючи прийняттю обґрунтованих рішень та формуванню фінансової політики.

Крім того, стандартизований облік надає якісну інформацію для аудиту та відстеженню транзакцій, що дозволяє внутрішнім та зовнішнім аудиторам ефективно перевіряти дотримання вимог та виявляти порушення. Ця прозорість є важливою для зміцнення громадської довіри та забезпечення відповідального використання державних ресурсів.

Стандартизація спрощує проектування, налаштування та обслуговування програмного забезпечення IFMIS, забезпечуючи чітку, єдину основу для обробки

фінансових даних. Вона також сприяє навчанню користувачів та нарощуванню потенціалу, оскільки персонал різних урядових установ вивчає та застосовує однакові правила та процедури бухгалтерського обліку. Це зменшує кількість помилок та стійкість до змін, що є поширеними проблемами під час впровадження IFMIS.

Також стандартизований облік, узгоджений з міжнародними стандартами, такими як IPSAS, гарантує, що результати IFMIS відповідають найкращим світовим практикам управління фінансами державного сектору. Така відповідність підвищує довіру до державних фінансових звітів на національному та міжнародному рівнях, що важливо для залучення донорського фінансування, інвестицій та технічної допомоги.

Облікова складова, побудована на основі міжнародно визнаних стандартів обліку, відіграє ключову роль у забезпеченні ефективного управління державними фінансами, особливо коли вона інтегрована в IFMIS та якісно взаємодіє з іншими її компонентами. Інтеграція облікової складової в IFMIS дозволяє автоматизувати процеси збору, обробки та аналізу фінансових даних, що значно підвищує оперативність і точність фінансової звітності. Завдяки цьому забезпечується своєчасне отримання достовірної інформації про стан державних фінансів, що є необхідною умовою для ефективного бюджетного планування, моніторингу виконання бюджету, управління державним боргом та контролю за витратами. Якісна взаємодія облікової складової з іншими модулями IFMIS – такими як бюджетування, казначейське обслуговування, управління активами та зобов'язаннями – створює єдине інформаційне середовище, яке сприяє підвищенню прозорості, підзвітності та цілісності фінансових операцій у державному секторі.

Крім того, така інтеграція сприяє зниженню ризиків шахрайства та корупції, оскільки всі фінансові операції фіксуються в системі та можуть бути відображені в режимі реального часу. Це також полегшує проведення

внутрішнього та зовнішнього аудиту, оскільки забезпечується повний і достовірний облік усіх транзакцій. Відповідність міжнародним стандартам підвищує довіру з боку міжнародних фінансових інституцій, донорів та інвесторів, що є важливим чинником для залучення додаткових ресурсів на розвиток країни.

Таким чином, облікова складова, побудована на міжнародних стандартах, інтегрована в IFMIS і тісно пов'язана з іншими її елементами, є вирішальною для створення сучасної, ефективної та прозорої системи управління державними фінансами, що відповідає найкращим світовим практикам. Удосконалення механізмів взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі – через інтеграцію в межах IFMIS, стандартизацію обліку, автоматизацію процесів та використання міжнародних стандартів – дозволяє суттєво підвищити прозорість і достовірність фінансових даних. Це забезпечує ефективне управління державними фінансами, підвищує підзвітність, сприяє прийняттю обґрунтованих рішень і зміцнює довіру до державних інституцій на всіх рівнях управління.

Аналізуючи облікову складову IFMIS, засновану на міжнародних стандартах, в даному розділі розкрито роль бухгалтерського обліку в підвищенні ефективності та прозорості управління фінансами в державному секторі на різних рівнях розпорядників бюджетних коштів.

2.2 Моделі використання даних обліку для аналітичних елементів інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі

Для ефективного використання величезного обсягу бухгалтерських даних в рамках IFMIS складні аналітичні моделі є важливими для отримання корисної інформації та покращення фінансового управління. Ці моделі сприяють

прийняттю стратегічних рішень, розподілу ресурсів та моніторингу ефективності, перетворюючи необроблені дані на змістовну інформацію.

Такі моделі можуть поєднувати реєстрацію платежів, рахунків-фактур та використання ресурсів з їх розподілом між різними підприємствами. Аналізуючи фінансові дані, організації можуть виявляти тенденції, реєструвати аномалії та прогнозувати майбутні результати, що зрештою підвищує прозорість та підзвітність [52]. Такі моделі повинні покращувати ефективність роботи системи в цілому, враховуючи поточні та майбутні взаємозв'язки, фіксуючи причинно-наслідкові зв'язки між діяльністю та ефективністю суб'єкта господарювання [53]. Ці моделі також повинні оцінювати ризики низької фінансової ефективності. Складні ІТ компоненти можуть генерувати достатню інформацію для управлінського обліку, тим самим покращуючи ефективність систем [54]. Для досягнення стратегічних цілей розробка та застосування інформаційних систем управлінського обліку повинні відповідати місіям організації та конкурентним стратегіям [53]. Для вирішення проблем слід застосовувати передові підходи, автоматизовані системи обліку та аналітику даних. Важливо систематизувати практики для покращення аналізу фінансової звітності, забезпечуючи точніше розуміння фінансових показників та стану. Все більшого значення надається моделям управління, і аналіз демонструє акцент на інструментах фінансового управління, а також досліджує проблеми в цифровому середовищі [55]. Ці моделі також допомагають поставити під сумнів прогностичну здатність методів обліку при моделюванні майбутнього організації, що важливо для адаптації до турбулентного зовнішнього середовища. Пропонуючи стратегічну основу для фінансових процесів, інформаційні системи бухгалтерського обліку підтримують це [53]. Інформаційні системи бухгалтерського обліку є важливими для підприємств на мікрорівні та урядів на макрорівні, які прагнуть бути більш продуктивними, адаптивними та здатними надавати кращі продукти та послуги, скорочувати витрати та швидше реагувати на потреби клієнтів [56].

Дослідження різних аналітичних моделей, що використовують бухгалтерські дані в рамках IFMIS доцільно проводити з метою їх застосування для підвищення фінансової прозорості, покращення прийняття рішень та забезпечення підзвітності у фінансовому управлінні державним сектором. Структура охоплює описову, діагностичну, прогнозну та прескриптивну аналітику, наводячи приклади їх застосування в контексті IFMIS.

Моделі за видами аналітики представлені на рис. 2.1. Аналітичні моделі для даних IFMIS, їхня функціональність та використання у різних країнах світу представлені на рис. 2.2.

Аналітичні моделі для даних IFMIS:

1. Описова аналітика. Даний тип аналітики зосереджений на узагальненні історичних бухгалтерських даних для отримання уявлення про минулі показники. Застосовувані моделі описової аналітики включають такі:

- модель аналізу фінансових коефіцієнтів, за використання якої розрахунок та інтерпретацію коефіцієнтів (наприклад, ліквідності, платоспроможності, ефективності) використовують для оцінки фінансового стану;
- модель аналізу відхилень бюджету, яка використовується для порівняння фактичних витрат із запланованими сумами для виявлення відхилень;
- модель аналізу тенденцій, застосовувана для вивчення закономірностей у фінансових даних з плином часу для виявлення тенденцій.

Таким чином, використовуючи дані обліку, описова аналітика може застосовуватися, наприклад, для аналізу показників виконання бюджету в різних державних установах для виявлення неефективності витрат; або для відстеження тенденцій збору доходів для прогнозування майбутніх потоків доходів.

2. Діагностична аналітика зосереджується на розумінні того, чому відбулися певні фінансові результати. Застосовувані в IFMIS моделі діагностичної аналітики, зокрема, включають:

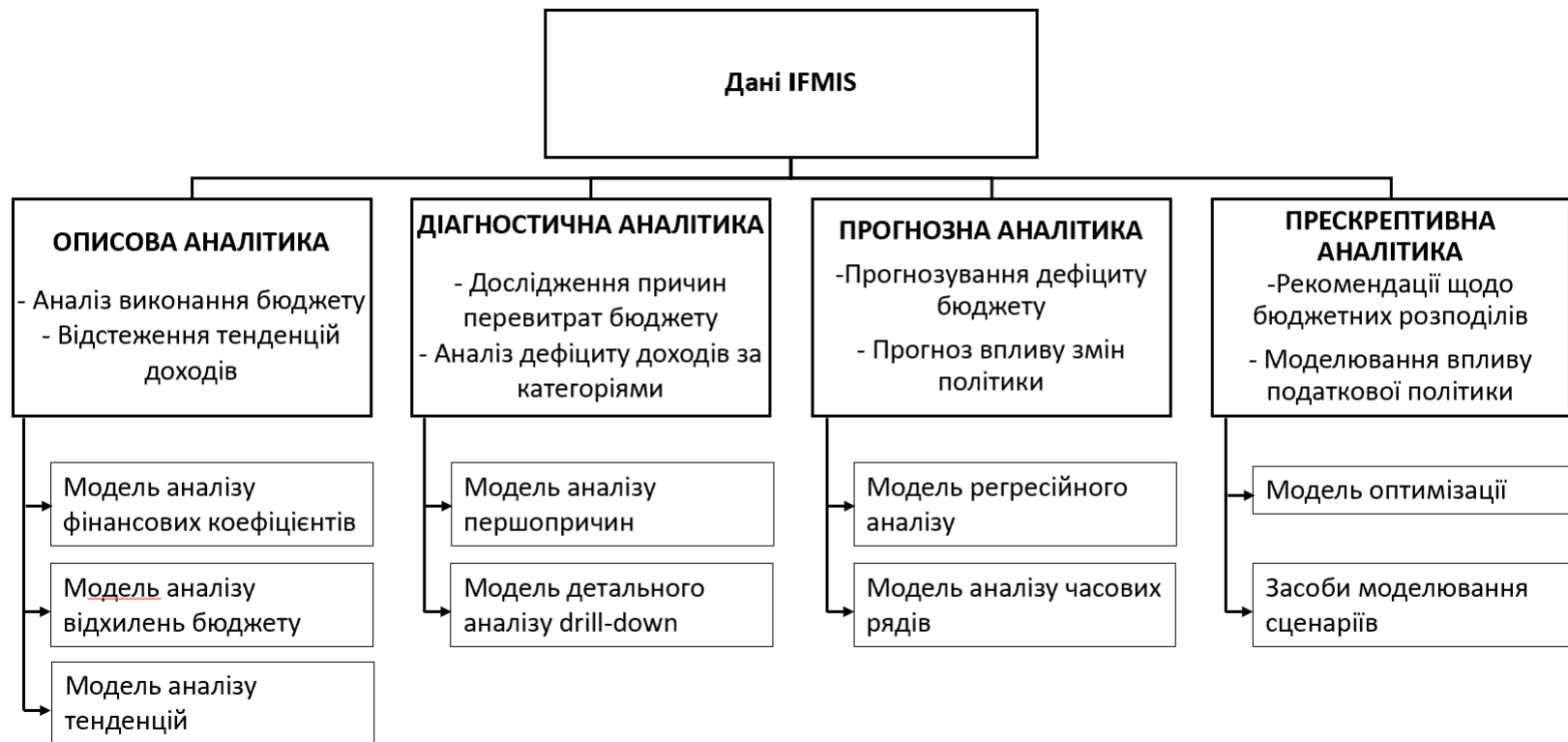


Рис. 2.1. Моделі за видами аналітики

Джерело: розроблено автором

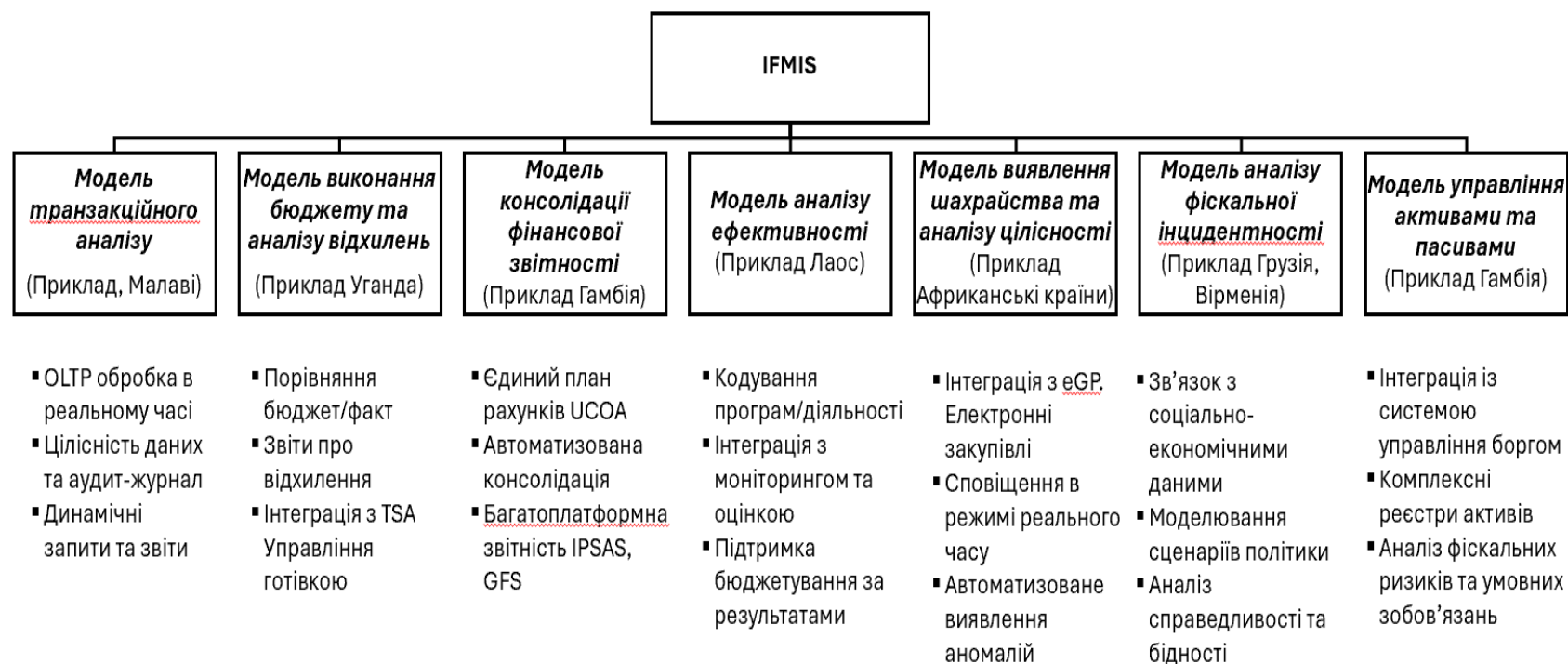


Рис. 2.2. Аналітичні моделі для даних IFMIS, їхня функціональність та використання у різних країнах світу

Джерело: розроблено автором

- модель аналізу першопричин для виявлення основних причин фінансових розбіжностей або аномалій;

- модель детального аналізу, застосовувана для вивчення даних на детальному рівні для розуміння рушійних сил конкретних фінансових результатів.

Прикладами застосування діагностичної аналітики є дослідження причин значного перевитрати бюджету в конкретному проекті; а також аналіз причин дефіциту доходів у певній податковій категорії.

3. Прогнозна аналітика зосереджується на прогнозуванні майбутніх фінансових результатів на основі історичних даних та статистичних моделей. Використовувані моделі прогнозової аналітики, зокрема, включають:

- модель регресійного аналізу, яка використовує статистичні методи для прогнозування майбутніх фінансових показників на основі історичних даних;

- модель аналізу часових рядів, яка зосереджується на прогнозуванні майбутніх фінансових значень на основі історичних моделей.

Приклади використання прогнозової аналітики, зокрема включають прогнозування майбутнього дефіциту бюджету на основі історичних моделей витрат та доходів; а також прогнозування впливу змін політики на державні доходи.

4. Прескриптивна аналітика використовується для вироблення рекомендацій, спрямованих на оптимізацію фінансових результатів на основі прогнозних моделей. Моделі прескриптивної аналітики, зокрема, включають:

- моделі оптимізації, які спрямовані на визначення найкращого курсу дій для досягнення конкретних фінансових цілей;

- масови моделювання, які передбачають оцінку впливу різних сценаріїв політики на фінансові результати.

Прикладами використання моделей прескриптивної аналітики є вироблення рекомендацій щодо оптимальних бюджетних розподілів для

максимізації впливу державних витрат; а також моделювання впливу різних податкових політик на державні доходи та економічне зростання.

Таким чином, аналітичне використання бухгалтерських даних в IFMIS є багатовимірним, і зокрема, спрямоване на підтримку моніторингу транзакцій, бюджетний контроль, фінансову звітність, оцінку ефективності, виявлення шахрайства, аналіз фіскальних наслідків та управління активами/пасивами. Кожна модель використовує основні сильні сторони IFMIS – інтеграцію даних, стандартизацію та обробку в режимі реального часу – які спрямовані на покращення управління державними фінансами. Успішне впровадження цих моделей залежить від надійної системної структури, єдиного плану рахунків, інтеграції даних та сталого нарощування потенціалу. Нижче розглянуто приклади запровадження аналітичних моделей в IFMIS у різних країнах.

1. Модель транзакційного аналізу є основою IFMIS. Вона включає фіксацію, обробку та аналіз кожної фінансової транзакції – платежів, надходжень, зобов'язань, нарахувань – у режимі реального часу між державними установами. Кожна транзакція реєструється за допомогою стандартизованого плану рахунків, що забезпечує узгодженість та порівнянність. Модель підтримує як операційне управління (наприклад, моніторинг грошових потоків, обробка платежів), так і аналітичні потреби (наприклад, відстеження витрат, виявлення аномалій).

Ключові характеристики:

1) Онлайн-обробка транзакцій (OLTP): Платформи IFMIS розроблені для обробки великих обсягів транзакцій у режимі реального часу, що гарантує фіксацію всіх фінансових подій у міру їх виникнення.

2) Цілісність даних та журнал аудиту: Кожна транзакція реєструється з повним журналом аудиту, що підтримує прозорість та підзвітність.

3) Динамічні запити та звітність: Користувачі можуть створювати спеціальні звіти, фільтрувати транзакції за різними вимірами (наприклад, міністерство, програма, економічна класифікація) та деталізувати окремі записи.

Успішним прикладом запровадження моделі транзакційного аналізу є Малаві, де було впроваджено IFMIS для модернізації державного обліку, інтегруючи всі модулі бухгалтерського обліку та забезпечуючи відстеження витрат у режимі реального часу відповідно до бюджетних асигнувань. Це дозволило уряду зменшити внутрішні запозичення та заборгованість, а також своєчасно надавати надійні фінансові дані для прийняття рішень [57].

2. Модель виконання бюджету та аналізу відхилень використовує бухгалтерські дані для моніторингу виконання бюджету, порівнюючи фактичні витрати та доходи із затвердженими бюджетами. Аналіз виявляє відхилення, що дозволяє своєчасно вживати коригувальних заходів та покращувати бюджетний контроль. Модель є важливою для фіскальної дисципліни та для забезпечення використання ресурсів за призначенням.

Ключові характеристики моделі:

1) Порівняння бюджету та фактичних показників: IFMIS дозволяє постійно порівнювати фактичні показники з бюджетними на різних рівнях (наприклад, міністерство, програма, стаття).

2) Звітність про відхилення: автоматизовані звіти висвітлюють перевитрати або недовитрати, підтримуючи управлінські втручання.

3) Управління готівкою: інтеграція з системами єдиного казначейського рахунку (TSA) дозволяє здійснювати моніторинг грошових потоків у режимі реального часу та ефективно розподіляти кошти.

Прикладом впровадження Моделі використання бюджету та аналізу відхилень є Уганда, де IFMIS сприяла відстеженню фактичних витрат порівняно з затвердженими оцінками як для міжбюджетних трансфертів, так і для власних

доходів. Це підвищило довіру до виконання бюджету, забезпечило своєчасне вивільнення готівки та посилило фінансовий контроль [58].

3. Модель консолідації фінансової звітності зосереджена на консолідації бухгалтерських даних від кількох державних установ для створення комплексних фінансових звітів. Використання даної моделі в IFMIS забезпечує дотримання міжнародних стандартів (наприклад, IPSAS, GFS) та забезпечує фінансову звітність для уряду.

Ключові характеристики:

1) Єдиний план рахунків (UCOA), який забезпечує узгодженість та порівнянність між установами.

2) Автоматизована консолідація, що дозволяє IFMIS агрегувати дані від центральних та субнаціональних органів влади, державних підприємств та інших установ.

3) Багатоплатформна звітність, яка забезпечує підтримку звітності за різними методами або стандартами (касовий, нарахування, IPSAS, GFS).

Прикладом запровадження моделі консолідації фінансової звітності є Гамбія, де IFMIS інтегрує модулі бюджетування, бухгалтерського обліку, управління персоналом, закупівель та інші, що дозволяє безпосередньо генерувати консолідовані фінансові звіти. План рахунків системи забезпечує однаковість та порівнянність між всіма установами, охопленими IFMIS. [60]

4. Модель аналізу ефективності використовує дані бухгалтерського обліку для оцінки ефективності та результативності державних програм. Пов'язуючи витрати з результатами, IFMIS дозволяє здійснювати бюджетування на основі результатів, та оцінку програм.

Ключові характеристики моделі включають:

1) Кодування програм/діяльності: витрати позначаються певними програмами або видами діяльності, що дозволяє проводити аналіз витрат-вигід та впливу.

2) Інтеграція з моніторингом та оцінкою: дані IFMIS можна пов'язати із системами моніторингу та оцінки для комплексної оцінки ефективності.

3) Підтримка управління, орієнтованого на результат, яка сприяє переходу від бюджетування, орієнтованого на вхідні дані, до бюджетування, орієнтованого на результат.

Модель аналізу ефективності запроваджена у Лаосі, зокрема, інтеграція IFMIS дозволяє відстежувати витрати за підсекторами та програмами, підтримуючи оцінку бюджетних асигнувань відносно результатів сектору, наприклад, в освіті, чи в будь-якій іншій галузі, залежно від заданих параметрів аналізу [61].

5. Модель виявлення шахрайства та аналізу цілісності. IFMIS може бути використана для виявлення та запобігання шахрайству шляхом аналізу бухгалтерських даних на наявність аномалій, закономірностей та тривожних сигналів. Розширені системи можуть включати алгоритми цифрового виявлення шахрайства («фільтри цілісності»), які перевіряють усі транзакції на наявність підозрілої активності.

Основні характеристики:

1) Автоматизоване виявлення аномалій: Алгоритми сканують на наявність незвичайних закономірностей (наприклад, повторюваних платежів, платежів фіктивним компаніям).

2) Інтеграція з електронними державними закупівлями (eGP): Перехресне посилення на дані про закупівлі та платежі покращує виявлення шахрайства.

3) Сповіщення в режимі реального часу: Деякі системи надають сповіщення в режимі реального часу менеджерам та аудиторам.

У кількох африканських країнах дані IFMIS аналізуються для виявлення неправильного розподілу статей бюджету, завищених платежів та платежів фіктивним компаніям. Інтеграція з системами eGP дозволяє виявляти та запобігати шахрайству в режимі реального часу [62, 63].

6. Модель аналізу фіскальної інцидентності використовує дані бухгалтерського обліку для аналізу впливу фіскальної політики (податків, трансфертів, субсидій) на різні групи населення. Пов'язуючи дані IFMIS з даними опитувань домогосподарств, аналітики можуть оцінити розподільчий вплив державного втручання.

Ключові характеристики моделі:

1) Зв'язок із соціально-економічними даними: дані IFMIS поєднуються з опитуваннями домогосподарств для аналізу інцидентності.

2) Моделювання сценаріїв політики: аналітики можуть моделювати вплив змін податків або трансфертів на розподіл доходів.

3) Підтримка аналізу справедливості: дозволяє розробляти політику на основі доказів для скорочення бідності та соціального захисту.

У Грузії та Вірменії моделі аналізу фіскальної інцидентності використовують дані IFMIS для побудови концепцій доходу (ринковий дохід, наявний дохід, постфіскальний дохід) та оцінки впливу податків і трансфертів на добробут домогосподарств.

7. Модель управління активами та пасивами. IFMIS може інтегрувати бухгалтерські дані із системами управління активами та пасивами, підтримуючи аналіз державних активів, пасивів та умовних зобов'язань. Ця модель має вирішальне значення для аналізу фіскальної стійкості та прозорості боргу.

Ключові характеристики:

1) Інтеграція із системами управління боргом: взаємні потоки інформації між IFMIS та системою управління боргами.

2) Комплексні реєстри активів: IFMIS може вести детальний облік державних активів для оцінки та управління.

3) Підтримка аналізу фіскальних ризиків: дозволяє ідентифікувати та керувати умовними зобов'язаннями та фіскальними ризиками.

У країнах, що розвиваються, IFMIS інтегрується із системами управління боргом для забезпечення взаємних потоків інформації між обліком нарахування та борговими записами, підтримуючи комплексний аналіз фінансових ризиків. Так, у Гамбії IFMIS була з'єднана з системою управління боргом Commonwealth Secretariat Debt Recording and Management System (CSDRMS). Це дозволило уряду автоматично передавати дані про зовнішній і внутрішній борг до бюджетної інформаційної системи (IFMIS) для зручності планування бюджету, управління та звітності. Така інтеграція забезпечила взаємний обмін інформацією між обліком нарахування та борговими записами, що сприяє комплексному аналізу фінансових ризиків. Наприклад, дані про обслуговування внутрішнього боргу (проценти та погашення) надаються Центральним банком Гамбії для формування бюджету, а база даних CS-DRMS оновлюється для включення даних про внутрішній борг. У майбутньому система дозволить генерувати прогнози щодо загального обслуговування боргу з інтегрованої бази даних, що підвищить якість аналізу фінансових ризиків та бюджетного планування [64, 47]

Отже, впровадження аналітичних облікових моделей в рамках IFMIS пропонує значні переваги для управління державними фінансами, проте разом тим, впровадження цих моделей пов'язане з певними викликами. Нижче пропонується огляд основних викликів, пов'язаних з впровадженням облікових аналітичних моделей в рамках IFMIS на прикладах систем, впровадження яких підтримується проєктами Світового банку.

Ключові проблеми впровадження аналітичних облікових моделей в IFMIS можна поєднати в 8 основних груп, які докладно описані нижче.

1. Технічні та інфраструктурні виклики.

1.1. Недостатня інфраструктура інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Багато країн, особливо на субнаціональному рівні, не мають необхідної інфраструктури ІКТ, такої як надійний Інтернет, обладнання та джерело живлення для підтримки IFMIS та аналітичних модулів. Наприклад, у Кенії, хоча

IFMIS було розгорнуто у всіх округах, лише 11 з 47 округів змогли звітувати про використання IFMIS у 2014/15 році. Основними перешкодами були відсутність підключення до Інтернету та неадекватна інфраструктура, що перешкоджало використанню аналітичного обліку та своєчасній звітності.

1.2. Системна інтеграція та сумісність. Аналітичні моделі вимагають інтеграції IFMIS з іншими системами, такими як HRMIS, управління боргами та закупівлі. Погана сумісність призводить до ізоляції даних та неповного аналізу. Наприклад, у Бутані перехід на IFMIS зіткнувся з труднощами у підключенні існуючих систем управління державними фінансами та впровадженні сховища даних, що необхідно для розширеної аналітики.

2. Людський потенціал та управління змінами.

2.1. Обмежені технічні та аналітичні навички. Часто існує нестача персоналу з навичками управління, аналізу та інтерпретації бухгалтерських даних в рамках IFMIS. У Гамбії слабкі можливості бухгалтерів призвели до затримок у підготовці державної фінансової звітності та перешкоджали ефективному використанню аналітичних моделей.

2.2. Опір змінам. Бюрократичний опір та відсутність підтримки з боку персоналу можуть уповільнити впровадження нових аналітичних інструментів та процесів. В Уганді повільне впровадження послуг IFMIS у нових місцевих органах влади було пов'язане з відсутністю інфраструктури та технічної підтримки, а також опором та відсутністю розуміння цілей реформи.

2.3. Складність управління змінами. Впровадження аналітичних моделей вимагає змін у робочих процесах, ролях та обов'язках, що може бути деструктивним. У Вірменії успішне впровадження IFMIS вимагало вдосконалення бізнес-процедур, організаційного розвитку та сильної стратегії управління змінами для подолання опору та забезпечення впровадження.

3. Якість даних та стандартизація.

3.1. Невідповідні або низькоякісні дані. Аналітичні моделі залежать від високоякісних, стандартизованих даних. Непослідовне введення даних, відсутність перевірки та застарілі системи можуть підірвати аналіз. У В'єтнамі проект повернувся до ручного обліку на основі Excel, оскільки програмне забезпечення не відповідало операційним вимогам, що призвело до проблем із якістю та своєчасністю подання даних.

3.2. Відсутність єдиного плану рахунків. Без єдиного плану рахунків важко агрегувати та аналізувати дані між суб'єктами господарювання та функціями. У Глобальному звіті Світового банку за 2024 рік підкреслюється важливість запровадження єдиного плану рахунків для консолідації даних з кількох джерел та підтримки аналітичних моделей.

4. Правові, регуляторні та інституційні бар'єри.

4.1. Застаріла правова та регуляторна база. Моделі аналітичного обліку часто потребують оновлення законів, нормативних актів та процедур, щоб забезпечити нові робочі процеси та стандарти звітності. У Вірменії правову та регуляторну базу довелося переглянути та оновити для підтримки реформ IFMIS та аналітичного обліку.

4.2. Слабкі інституційні механізми. Відсутність чітких ролей, обов'язків та координації між установами може перешкоджати впровадженню системи. У Замбії слабка координація між бізнес-підрозділами та технічними підрозділами IFMIS, а також нечітке керівництво уповільнили прогрес у зміцненні можливостей IFMIS та аналітики.

5. Сталий розвиток та залежність від постачальників

5.1. Високі витрати на життєвий цикл та обслуговування. Витрати на ліцензування програмного забезпечення, оновлення та обслуговування часто недооцінюються, що загрожує сталому розвитку. У рекомендаціях належної практики Світового банку зазначається, що ігнорування витрат на життєвий цикл

та прив'язка до контрактів з постачальниками можуть бути непомірними в довгостроковій перспективі.

5.2. Залежність від зовнішніх постачальників. Надмірна залежність від постачальників систем без нарощування внутрішнього потенціалу може підірвати сталий розвиток. У Гамбії постійна залежність уряду від постачальника системи та недостатній потенціал ІТ-персоналу були основними проблемами сталого розвитку системи в цілому.

6. Управління проектами та послідовність.

6.1. Погане планування та послідовність проектів. Недостатня увага до послідовності, етапності та реалістичних термінів може призвести до збоїв у впровадженні. Огляд 34 систем IFMIS, впроваджуваних в рамках проектів Світового банку, показав, що лише 6% мали ймовірність підтримуватися після припинення підтримки донорів, часто через погане планування, відсутність зобов'язань на вищому рівні та недооцінку проблем.

6.2. Розширення обсягу робіт та невідповідність пріоритетам. Розширення обсягу робіт проекту для включення непов'язаних реформ або невідповідність національним пріоритетам може розмивати фокус та ефективність. У Гамбії проект IFMIS використовувався для впровадження реформ, безпосередньо не пов'язаних з IFMIS, що відволікало від основних цілей.

7. Затримки та операційні збої.

7.1. Затримки у закупівлях та впровадженні. Затримки, пов'язані із закупівлями, та повільне розгортання системи на національному рівні можуть порушити впровадження аналітичної моделі. Проект IFMIS у Гамбії зазнав значних затримок у залученні консультантів та оновленні системи, що вплинуло на аналітичні можливості.

7.2. Прості системи та проблеми з підключенням. Часті прості системи та проблеми з підключенням можуть порушити збір та аналіз даних. У Гамбії

простої системи під час сезонів дощів та проблеми з підключенням виявилися перешкодами для ефективного аналітичного обліку в рамках IFMIS.

8. Прогалини в охопленні даних та звітності.

8.1. Неповне охоплення суб'єктів господарювання та транзакцій. Аналітичні моделі не працюють ефективно, якщо не всі державні установи або транзакції відображаються в IFMIS. У Малаві лише частина державних установ використовувала IFMIS, що обмежило повноту аналітичного обліку та консолідованої звітності, та вплинуло на її якість.

8.2. Затримки у фінансовій звітності. Затримки у підготовці фінансової звітності та затримки в отриманні перевірених звітів від державних підприємств можуть перешкоджати своєчасному аналізу. Гамбія, зокрема, зіткнулася із затримками у підготовці державної фінансової звітності через затримки в отриманні звітів державних підприємств.

Таким чином, аналіз впровадження аналітичних облікових моделей у складі IFMIS показав, що це комплексне, багатовимірне завдання. Систематизовані у розділі підходи до організації бухгалтерського обліку саме в частині автоматизації процесів збору, обробки, аналізу та представлення інформації створюють основу для ефективного вибору програмних рішень в системах IFMIS, залежно від цілей, завдань та охоплення IFMIS.

За результатами дослідження набули подальшого розвитку підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень в системах IFMIS для їх узгодження.

2.3 Формування обліково-аналітичних моделей в рамках інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі на основі міжнародного досвіду

Інтегровані інформаційні системи управління державними фінансами (IFMIS) у провідних юрисдикціях еволюціонували від транзакційно орієнтованих систем обліку до платформ, що поєднують експанте бюджетні контролю, уніфіковані класифікації даних і розвинуту аналітику. Їхня обліково-аналітична архітектура базується на інтеграції оперативного контуру OLTP (Online Transaction Processing) та аналітичного шару DW/OLAP/BI (Data Warehouse/Online Analytical Processing/Business Intelligence), що забезпечує єдине джерело правдивої інформації для прийняття рішень, моніторингу виконання бюджету і прозорості. Такі системи дедалі частіше підтримують переходи від касового й модифіковано-касового методу до методу нарахування за IPSAS, з можливостями подвійного ведення головної книги в перехідний період та відображення статистичних вимог GFS.

Міжнародний досвід свідчить, що уніфікований план рахунків і чіткі політики обліку є необхідними передумовами для надійної звітності та консолідації в державному секторі. IFMIS забезпечує відображення операцій за касовим методом, методом нарахування, або модифікованим (гібридним) методом нарахування, підтримуючи паралельні книги під час реформ. Ефективність реформ щодо переходу на метод нарахування істотно залежить від інтеграції з підсистемами управління боргом, обліку активів і державних підприємств, а також від узгодженості з вимогами статистики державних фінансів.

Найкращі результати IFMIS досягаються за умов повного охоплення транзакцій і запровадження принципу «жодних платежів поза IFMIS». Центральним елементом є модуль управління зобов'язаннями, що зменшує ризик

прострочених платежів і квазіборгу, а також функціонування єдиного казначейського рахунку (TSA), який у поєднанні з екзанте контролюми на високовартісних операціях забезпечує дисципліну видатків і керованість ліквідністю. Інтеграція з суміжними модулями – е-закупівлі, заробітна плата, управління активами, боргом – підвищує цілісність даних і простежуваність.

Аналітичний шар IFMIS, як правило, реалізовано у вигляді сховищ даних і багатовимірної аналітики з дашбордами для різних рівнів уряду. Бюджетна аналітика забезпечує «drill-down» за функціональною, економічною та адміністративною класифікаціями, а також підтримує публікацію відкритих даних. Зростає застосування аналітики цілісності (integrity analytics) і безперервного моніторингу для виявлення аномалій у платежах, підрядниках і ланцюжках постачання, особливо за умови інтеграції з е-закупівлями.

Міжнародна практика демонструє як централізовані, так і гібридні архітектури. Централізовані моделі забезпечують уніфіковану головну книгу та жорсткі контролю, тоді як гібридні – поєднують локальні транзакційні системи з централізованим бюджетним моніторингом. Ключовими елементами стають інтеграційні шари (SOA/API), стандартизований обмін даними, банківські шлюзи, а також використання урядових або комерційних хмар для підвищення масштабованості та надійності. Підключення субнаціонального рівня потребує уніфікованої класифікації, якісної мережевої інфраструктури і мотиваційного дизайну корисності для місцевих користувачів.

Результативність IFMIS залежить від послідовності реформ державних фінансів: правової бази, реінжинірингу процесів, стратегій інформаційно-комунікаційних технологій та інформаційної безпеки, а також сталого розвитку кадрових спроможностей. Проєкти впровадження тривають, як правило, від шести до семи років і вимагають політичної підтримки та ефективної програми управління змінами. Критичним чинником успіху є закриття паралельних каналів платежів і забезпечення повноти охоплення транзакцій у IFMIS.

Досвід Франції, Нігерії та інших країн засвідчує, що поєднання TSA, жорстких екзанте контролів і централізованого обліку забезпечує високу фінансову дисципліну. В'єтнам і Камбоджа демонструють ефективність послідовного нарощування функціоналу – від ядра виконання бюджету та платежів до розширених модулів. Рішення, розроблені власними силами (наприклад, у Болівії), підтверджують, що успіх залежить не стільки від типу програмного забезпечення, скільки від якості управління даними, інтеграції та кадрової спроможності. Корейська платформа dBrain і подібні «наступні покоління» рішень слугують орієнтиром за обсягом функцій та інтегрованістю.

Серед найчастіших проблем відзначаються неповне охоплення видатків IFMIS, наявність паралельних платіжних каналів, розриви між обліковими і суміжними системами, слабкість довідників і відсутність управління даними (MDM), а також обмежені ресурси на підтримку безпеки, реєстрації даних та навчання персоналу. Ці фактори знижують достовірність звітності та обмежують вплив на результати управління державними фінансами.

З огляду на міжнародний досвід, доцільно застосовувати: уніфікований план рахунків і консолідаційний контур для узгодження IPSAS і GFS; інтеграційний шар на базі відкритих API та стандартизованих протоколів; політику «тільки через IFMIS» для платежів із TSA; модульність впровадження з пріоритетом ядра (GL, зобов'язання, платежі, звітність) і паралельною побудовою аналітичного шару (DW/BI) з KPI щодо виконання бюджету, ліквідності та простроченої кредиторської заборгованості; впровадження безперервного контролю й аналітики цілісності.

Таким чином, ефективні обліково-аналітичні моделі в основі IFMIS підсилюють фіскальну дисципліну, прозорість і якість управлінських рішень тоді, коли забезпечено: повне охоплення транзакцій, функціонування TSA, уніфіковану класифікацію та інтеграцію з ключовими суміжними системами, а також надійний аналітичний шар для моніторингу і публічної звітності. Вибір

конкретної архітектури та технологій має відповідати інституційному контексту й етапності реформ у відповідній країні, тоді як довгостроковий успіх визначається якістю даних, управлінням змінами та стійкою політичною підтримкою.

Упродовж 2013 – 2017 років Світовим банком було проведено дослідження «Financial Management Information Systems and Open Budget Data: Do Governments Report on Where the Money Goes?» [17], яке було спрямоване на емпіричну перевірку ключового питання: чи публікують уряди достовірні, та верифіковані дані про виконання бюджету з базових державних інформаційних систем управління державними фінансами (IFMIS) і чи дозволяє це громадянськості побачити напрямки витрачання державних коштів. На відміну від індексів прозорості бюджету, фокус дослідження був на перевірці джерела, структури, повноти, своєчасності і використання відкритих бюджетних даних, зокрема на зв'язку між веб-порталами та відповідною бухгалтерською системою відповідної країни.

Дослідження було побудовано у п'ять етапів: визначення індикаторів, збір даних, аналіз, валідація спостережень, звітування результатів, підготовка практичних настанов для урядів щодо публікації відкритих бюджетних даних через FMIS-платформи. Загалом було сформовано 40 індикаторів: 20 “ключових” (включаючи фактологічні питання про джерело, охоплення та надійність відкритих баз даних) та 20 “інформативних” (включаючи питання про інші релевантні характеристики). Кожен індикатор прив'язаний до підзапитань (наприклад, Q1 – наявність спеціалізованого веб-порталу публічних фінансів, Q3 – джерело інформації про публічні фінанси, Q5 – публікація структури бюджетної класифікації/плану рахунків тощо).

Впродовж проведення дослідження було здійснено аналіз веб-ресурсів органів фінансів у 198 економіках світу для виявлення практик публікації

відкритих баз даних та підтверджено використання 176 IFMIS-рішень як джерела даних.



Рис. 2.3 Охоплення дослідження Світового Банку стосовно прозорості IFMIS у світі

Джерело: сформовано автором на основі [17].

Об'єктом дослідження був зв'язок веб-публікацій з «надійним джерелом» – IFMIS/сховищем даних (DW), що забезпечує поповнення транзакційної бухгалтерської інформації, її консолідацію та регулярність оновлення (щоденне оновлення, щотижнева/щомісячна консолідація). Також оцінювалась публікація повної бюджетної класифікації та плану рахунків, та детальність сегментів (функціональна, інституційна, економічна, програмна/діяльності, регіональна), а також наявність «бридж-таблиць» до міжнародних стандартів (IMF GFS, IPSAS), що дозволяють коректне міжнародне порівняння. Додатково оцінювалась широта охоплення (позабюджетні фонди, соціальні фонди, субнаціональні рівні,

держпідприємства), публікація бюджетних документів, а також наявність інформації про самі IFMIS-платформи.

Для кожного індикатора застосовувалася балова оцінка за уніфікованими правилами – наприклад, за фактом наявності певного типу документа/даних онлайн, їх повноти, періодичності оновлення, джерельної надійності (виведення даних безпосередньо з IFMIS/сховища) тощо. Сукупність балів формувала підсумкові оцінки за категоріями і загальний підсумок для країни, сформувавши досліджувані 198 країн у чотири групи з рейтингом від А до D, де рейтинг А було надано країнам з найбільш повними та доступними даними про державні фінанси, В – країнам з загалом доступною і повною інформацією, С – країнам, повнота і доступність інформації про державні фінанси яких є обмеженою, і D – країнам, повнота і доступність інформації про державні фінанси яких є мінімальною.

Концептуальна основа бухгалтерського обліку та стандарти, застосовувані в країнах, охоплених дослідженням Світового банку, не були включені до даного дослідження, тому вплив обліку на результати включення країн до певної рейтингової групи не були очевидними за результатами дослідження.

Для встановлення даної кореляції автором було проведено аналіз результатів дослідження та їх співставлення з інформацією про застосовувані в країнах концептуальні основи та стандарти обліку у державному секторі.

Найбільш повний аналіз застосування Міжнародних стандартів обліку у державному секторі і відповідної концептуальної основи зведено в Міжнародному індексі фінансової підзвітності державного сектору, який ведеться і регулярно оновлюється спільно Міжнародною Федерацією бухгалтерів (IFAC) (CIPFA). Дане дослідження перевіряє та аналізує поточні бази та структури фінансової звітності, що використовуються федеральним та центральними урядами по всьому світу. Огляд тенденцій у галузі обліку і звітності державного сектору наведено у нещодавньому звіті, опублікованому 23

вересня 2025 року, який узагальнив інформацію станом на 2024 рік. Індекс 2024 року містить дані зі 169 юрисдикцій, з яких 53 юрисдикції (31%) застосовують метод нарахування, 65 (39%) юрисдикцій мають у своїй звітності елементи методу нарахування, та 51 юрисдикцій (30%) продовжуть застосовувати касовий метод, хоча у порівнянні з індексом за 2020 рік спостерігається чітка тенденція до переходу на метод нарахування.

Бази звітності: визначення та порівняння 2018, 2020 та 2024

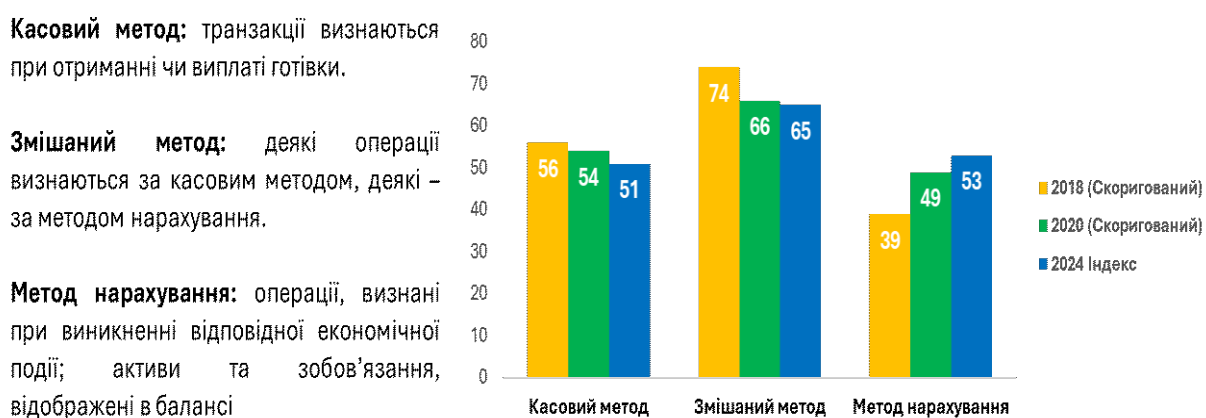


Рис. 2.4 Тенденції щодо концептуальної основи обліку у державному секторі у світі

Джерело: сформовано автором на основі [66].

При цьому, уряди застосовують метод нарахування для складання фінансової звітності по-різному, дедалі частіше спираючись на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS). На практиці застосовуються три стратегії: пряме прийняття без змін до вимог стандартів із вибором дозволених опцій; непряме впровадження через національний процес ендорсменту з адаптацією до юрисдикційних особливостей та формальним вбудовуванням у національні норми; а також використання IPSAS як орієнтира при розробці власних національних стандартів. У порівнянні з Індексом 2020

року є помітним зростання використання IPSAS: у 2025 році більшість юрисдикцій, що звітували на основі нарахувань, застосовували IPSAS у тій чи іншій формі – від повного прийняття до орієнтирного використання. Ця динаміка відповідає ширшим оглядам, які фіксують розширення кола країн, що переходять на метод нарахування і використовують IPSAS повністю, частково або як базу для власних стандартів. Вибір конкретної траєкторії зумовлюється поєднанням політико-правових та інституційних чинників (мандат на встановлення стандартів, потреба зберегти національні механізми нормотворення), технічною спроможністю та станом ІТ-інфраструктури (оновлений план рахунків, уніфікована бюджетно-бухгалтерська класифікація, надійний IFMIS і кадрові ресурси), а також необхідністю узгодження з вимогами статистики державних фінансів (GFS), де наявні відмінності у вимірюванні й охопленні зобов'язань між рамками.

Розподіл застосовуваних стандартів обліку у державному секторі і відповідної концептуальної основи наведено на рис. 2.5-2.6.

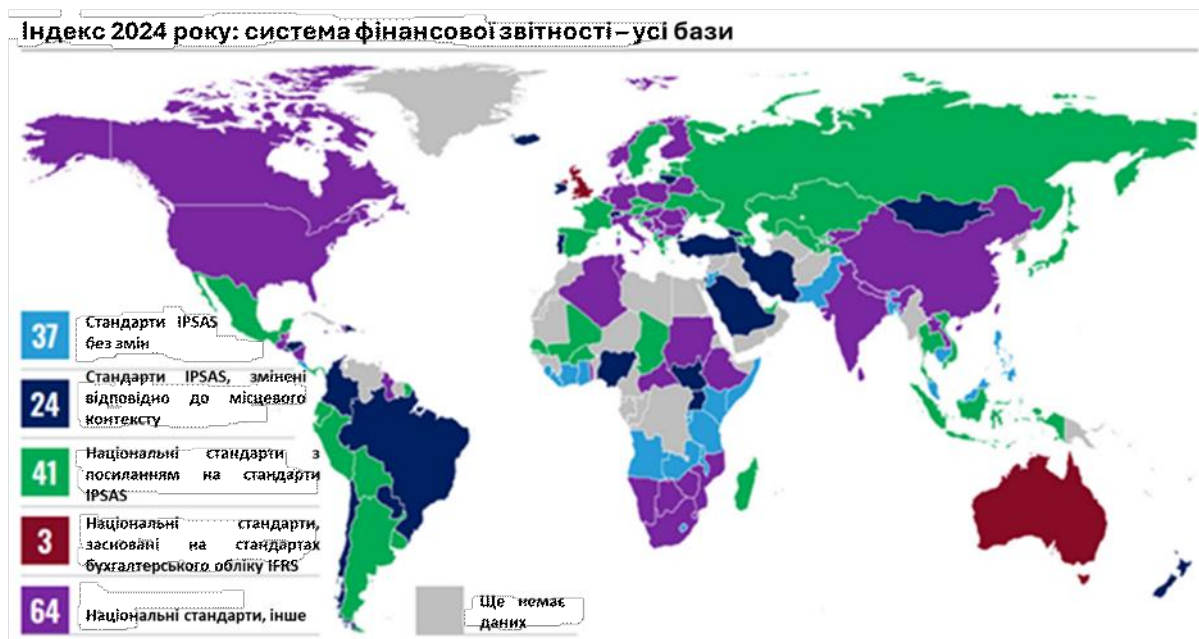


Рис 2.5 Застосовувані стандарти обліку у державному секторі у 2025 році

Джерело: сформовано автором на основі [66].

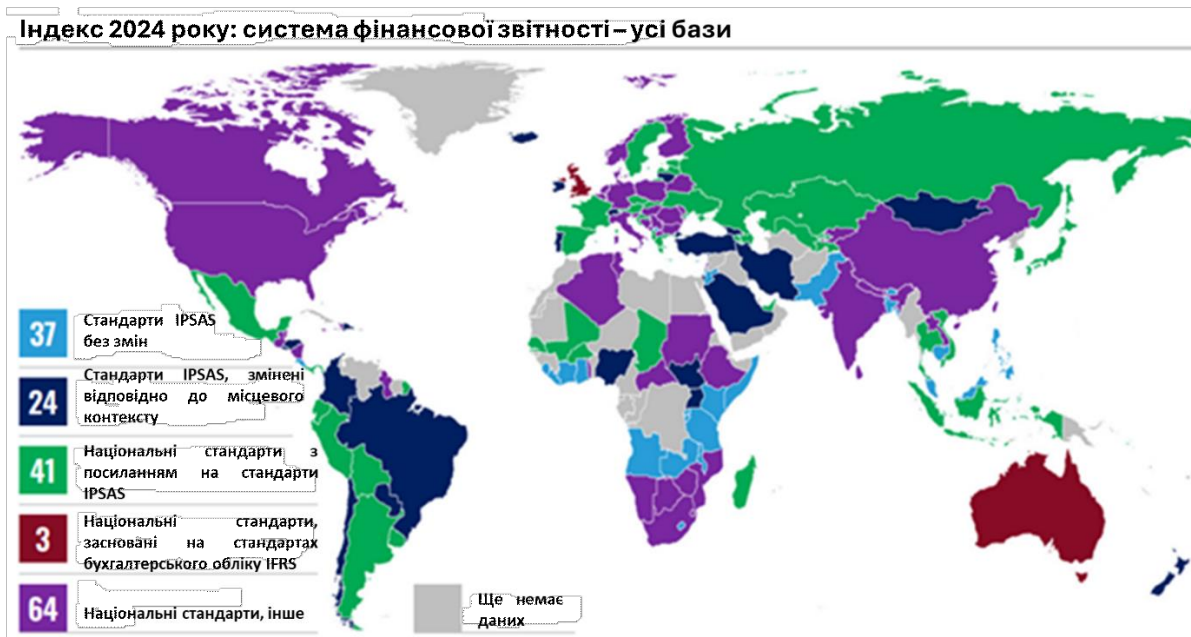


Рис. 2.6 Концептуальна основа звітності у державному секторі у 2025 році
Джерело: сформовано автором на основі [66].

Крім того, очікується, що тенденції переходу урядів країн на МСБОДС триватиме в подальшому. Зокрема, прогноз застосування стандартів, наведений в Індексі, говорить про те, що у 2030 році 77 (81%) юрисдикцій, які, за прогнозами, звітуватимуть за методом нарахування, використовуватимуть стандарти IPSAS: з них 27 приймуть стандарти IPSAS без змін; 23 використовуватимуть стандарти IPSAS, модифіковані для місцевого контексту; та 27 посилатимуться на стандарти IPSAS під час розробки своїх національних стандартів. Це означає, що відбудеться загальне збільшення прямого та непрямого використання стандартів IPSAS у світі.

2030 Переглянутий Прогноз

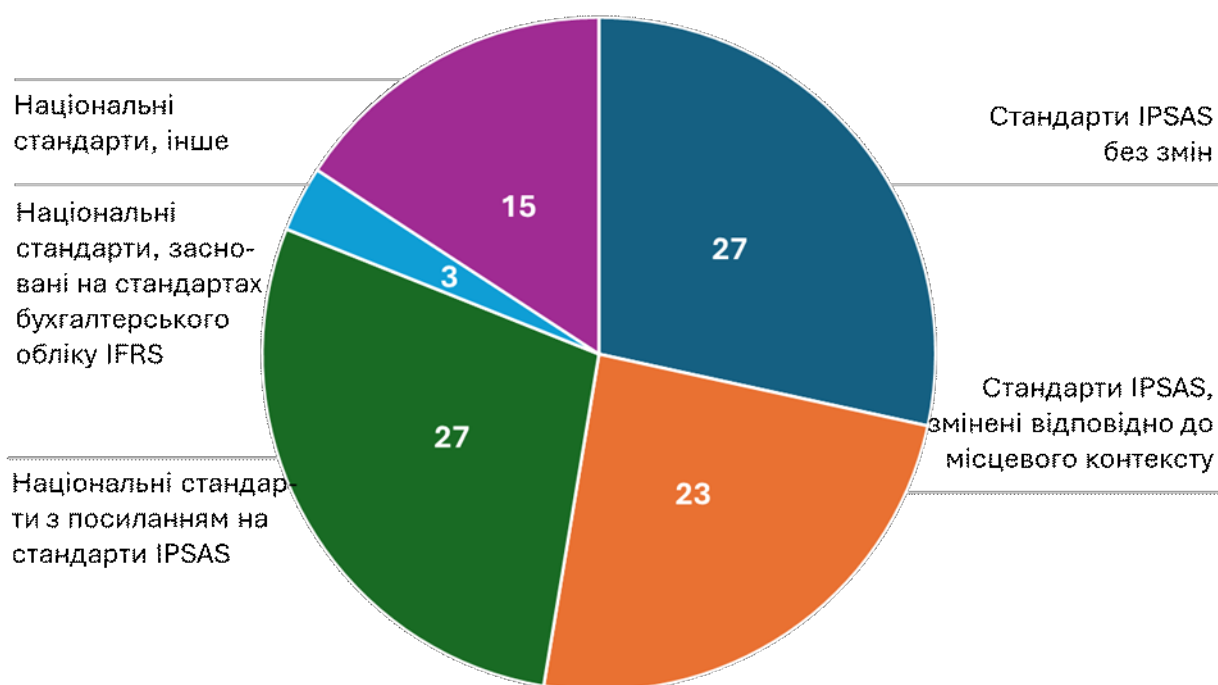


Рис. 2.7. Прогнозне використання МСБОДС у 2030 році

Джерело: сформовано автором на основі [66].

Проведено співставлення якості систем IFMIS відповідно рейтингу, присвоєного за результатами зазначеного вище дослідження Світового банку, з інформацією про застосовувані в країнах концептуальні основи та стандарти обліку у державному секторі, відповідно до Міжнародного індексу підзвітності 2025 року. Повну таблицю співставлення по 198 країнах наведено в Додатку В.

Проведене дослідження є першою спробою систематичного зіставлення якості IFMIS - оціненої відповідно до рейтингу Світового банку - із видом концептуальної основи бухгалтерського обліку, що застосовується в державному секторі конкретної країни, на основі даних Міжнародного індексу підзвітності 2025 року (IPSFA Index). Охоплення вибірки у 198 країн надає результатам аналізу статистичну значущість і дозволяє виявляти глобальні закономірності, що раніше не фіксувалися в академічній літературі.

Дослідження рівня впровадження IFMIS за видом концептуальної основи бухгалтерського обліку в державному секторі дозволили виявити наступні взаємозалежності:

Найвищі оцінки (А і В) отримала система організації IFMIS у країнах, де застосовуються:

- 1) національні стандарти бухгалтерського обліку, розроблені на основі МСБОДС (32% країн з групи) – оцінка А;
- 2) національні стандарти бухгалтерського обліку, що мають власну концептуальну рамку (36%) – оцінка А;
- 3) МСБОДС без модифікації (26%).

Слід відзначити, що спостерігається тенденція до нижчої якості IFMIS в державах, які для бухгалтерського обліку в державному секторі обрали національні стандарти на основі МСФЗ або МСБОДС, адаптовані до особливостей функціонування державного сектору відповідної країни. Це пояснюється зниженням рівня міжнародної порівнянності через варіативність і інтерпретаційні розбіжності у застосуванні стандартів.

Рис. 2.8 наочно демонструє, що найвищі оцінки якості IFMIS (А та В) концентруються переважно серед трьох категорій країн: тих, що застосовують національні стандарти, розроблені на основі МСБОДС (32% від групи з оцінкою А); країн із власною зрілою концептуальною рамкою (36%); а також держав, що запровадили МСБОДС без модифікацій (26%). Ці три групи разом охоплюють переважну більшість країн із найвищими показниками якості IFMIS, що свідчить про стійкий зв'язок між чіткістю та зрілістю облікової основи і технологічною якістю фінансових систем.

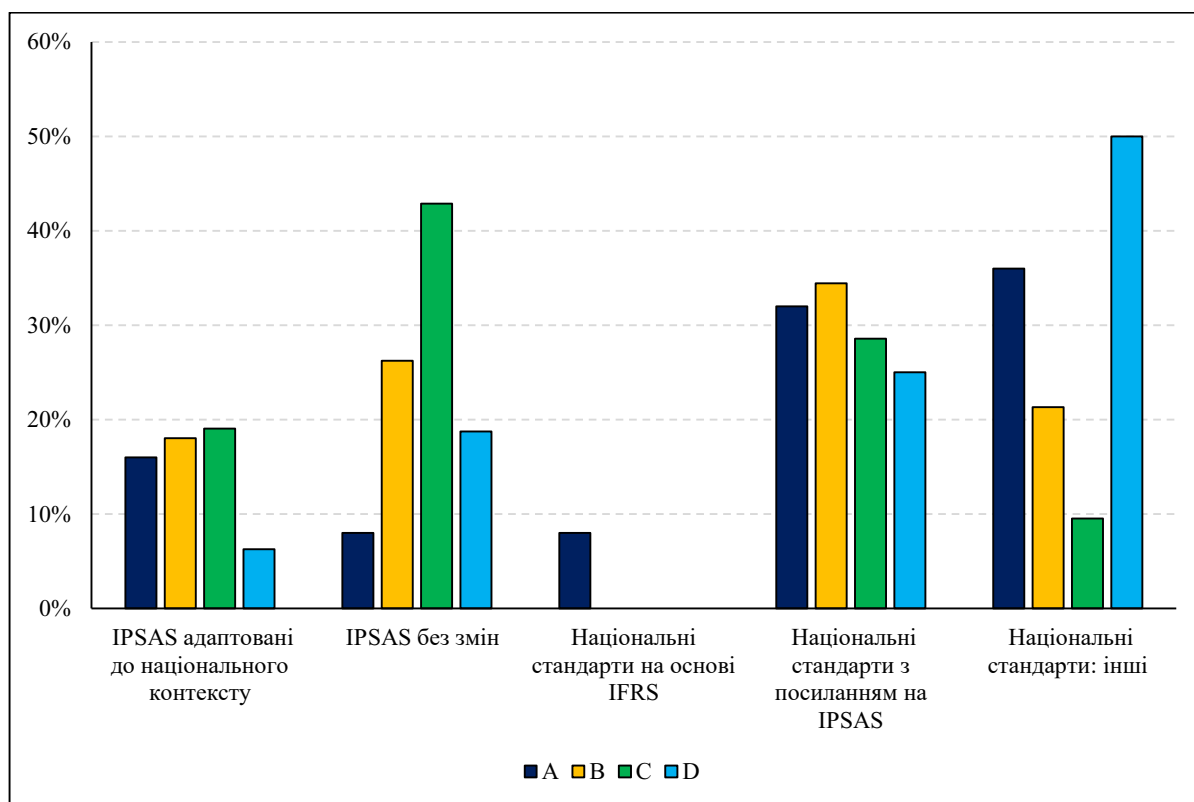


Рис. 2.8. Облікові стандарти в основі IFMIS

Джерело: складено автором.

Водночас спостерігається протилежна закономірність: країни, що обрали національні стандарти на базі МСФЗ або адаптовані версії МСБОДС, отримують нижчі рейтинги IFMIS. Це явище потребує детальнішого пояснення, оскільки суперечить інтуїтивному припущенню про те, що будь яке наближення до міжнародних стандартів покращує якість фінансових систем.

Зниження якості IFMIS у країнах із «змішаними» або адаптованими стандартами зумовлено кількома взаємопов'язаними чинниками. По-перше, варіативність інтерпретацій ускладнює технічне налаштування систем. IFMIS функціонує на основі заздалегідь визначених правил обробки та класифікації фінансових транзакцій. Якщо облікові стандарти допускають численні дозволені опції та професійні судження, розробники системи змушені закладати надмірну гнучкість, що знижує рівень стандартизації та автоматизації.

По-друге, фрагментація нормативної бази ускладнює інтеграцію модулів. Адаптовані стандарти нерідко призводять до формування несуміщених класифікаторів, відмінних вимог до розкриття інформації та несумісних форматів звітності між різними рівнями бюджетної системи. Як свідчить досвід Мексики, де відсутність гармонізації між федеральним, регіональним та муніципальним рівнями обліку унеможливила порівняльний аналіз фінансових даних, відсутність спільної концептуальної основи прямо підриває здатність IFMIS формувати консолідовану звітність.

По-третє, проблема технічних можливостей для впровадження: перехід до адаптованих стандартів часто супроводжується неповним розумінням відмінностей від оригінальних МСБОДС як з боку ІТ-розробників, так і з боку фінансових фахівців, що призводить до помилок у конфігурації систем та зниження достовірності даних.

Аналіз підтверджує провідну роль методу нарахування у зміцненні якості IFMIS. На відміну від касового методу, який фіксує лише рух грошових коштів, метод нарахування вимагає відображення всього спектру активів, зобов'язань, ризиків та умовних зобов'язань - зокрема амортизації основних засобів, пенсійних зобов'язань, накопиченої кредиторської заборгованості та зобов'язань у рамках державно-приватних партнерств. Ця повнота інформації безпосередньо підвищує вимоги до функціональності IFMIS, спонукаючи до розвитку більш складних і взаємопов'язаних модулів - управління активами, обліку боргу, управління запасами, казначейських операцій.

Глобальні тенденції підтверджують цю закономірність: за даними IPSFA Index 2025, очікується, що до 2030 року 77 із 169 юрисдикцій звітуватимуть на основі нарахування - з них 27 застосовуватимуть МСБОДС без модифікацій, 23 - у місцевій адаптації, і ще 27 використовуватимуть МСБОДС як основу для розробки національних стандартів.

Цей процес супроводжується паралельним розвитком та оновленням IFMIS: показовим є досвід Руанди, де розширення функціональності IFMIS - зокрема введення нових модулів управління проєктами, аудиту та шкільного харчування - відбувалося паралельно з переходом до МСБОДС за методом нарахування, що дозволило збільшити кількість публічних суб'єктів з безумовними аудиторськими висновками з 50% у 2018 році до 94% у 2024 році.

Таким чином, аналіз дозволяє зробити висновок проте, що перехід до методу нарахування із застосуванням IPSAS підвищує повноту і корисність фінансової інформації (зокрема щодо активів, зобов'язань, ризиків, державно-приватних партнерств), посилює підзвітність і якість прийняття рішень та створює підґрунтя для консолідованої звітності сектору державного управління, включно з державними підприємствами і спеціальними підприємствами. Водночас «змішані» підходи – національні модифікації або стандарти на базі IPSAS – обмежують міжнародну зіставність через різні дозволені опції і професійні судження, унаслідок чого країни часто залишаються лише «широко» порівнюваними.

За результатами дослідження набуло подальшого розвитку застосування концептуальних основ бухгалтерського обліку шляхом застосування IFMIS, які є інструментом оптимізації облікової інформації для підвищення оперативності обміну обліковими даними та ефективності фінансового менеджменту держави. Удосконалено схему взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі як на рівні розпорядників бюджетних коштів, так і інших учасників фінансового механізму держави, що дозволяє підвищити прозорість та достовірність даних, які підлягають використанню на різних рівнях управління. Удосконалено положення облікової політики суб'єкта державного сектору на основі ідентифікації ризиків фінансового управління в державному секторі, що зумовило формування методики вибору моделі IFMIS та алгоритму її застосування.

Висновки до Розділу 2

1. Система управління державними фінансами передбачає високоефективне планування, управління, закупівлі, облік та контроль використання бюджетних коштів, застосування аналітичних інструментів для побудови реалістичних оцінок потреб бюджетів. Обґрунтовано, що саме IFMIS сприяють узгодженню взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі як на рівні розпорядників бюджетних коштів, так і інших учасників фінансового механізму держави, що дозволяє підвищити прозорість та достовірність даних, які підлягають використанню на різних рівнях управління.

2. Можливість впровадження IFMIS передбачає жорстку регламентацію повноважень та відповідальність усіх учасників процесу фінансового менеджменту в державному секторі. Набуло подальшого розвитку підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень в системах IFMIS для їх узгодження.

3. Найбільш оптимальним варіантом управління державними фінансами є вироблення політики ідентифікації ризиків в державному секторі. Розроблена система сигнальних показників представлена в методиці управління ризиками, яка ґрунтується на механізмі збору та обробки облікової інформації з оперативним порівнянням невідповідностей на основі взаємної перевірки пов'язаних елементів системи управління фінансами. Це формує інструмент оптимізації обсягу звітної інформації та узгодження різних компонентів фінансового менеджменту держави з можливістю негайного прийняття рішень для виявлення і коригування критичної інформації.

Отримані та висвітлені у даному розділі результати дослідження опубліковано у наукових працях автора [1, 3, 5].

РОЗДІЛ 3 ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА МОДЕЛЬ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ В УКРАЇНІ

3.1 Аналіз поточного стану запровадження інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі України

Станом на жовтень 2025 року в Україні не запроваджено IFMIS, проте обговорення важливості реалізації даного елементу системи управління державними фінансами розглядалося Урядом і, зокрема Міністерством фінансів як органом державної влади, відповідальним за реалізацію державної політики в сфері обліку та фінансової звітності, починаючи з 2016 – 2017 рр. Зокрема, в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р [67] було визначено необхідність створення уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування з інтеграцією до облікової системи Казначейства і системи подання фінансової звітності в електронному форматі, що спрощує обробку, зберігання, вилучення та відтворення накопиченої інформації для проведення аналізу і підтримки прийняття рішень. Пунктом 5 плану заходів щодо реалізації Стратегії визначено створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб’єктами державного сектору, яким зокрема передбачено 8 кроків реалізації даного завдання, які включають:

- 1) забезпечення модернізації програмного продукту Казначейства для консолідації фінансової звітності;

2) підготовку технічних та функціональних вимог для ІТ-систем, необхідних для автоматизації бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;

3) розроблення уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, інтегрованого до облікової системи Казначейства і системи подання електронної звітності;

4) розроблення уніфікованого програмного продукту для ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі та запровадження пілотних проєктів з дослідної експлуатації головними розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;

5) створення комплексної системи захисту інформації програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності з підтвердженою відповідністю;

6) забезпечення доопрацювання програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності та промислова експлуатація в головних розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;

7) запровадження програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності у розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;

8) забезпечення супроводження інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі.

Необхідність реалізації означеного вище комплексу заходів була зумовлена наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення за потребою забезпечення обміну фінансовою інформацією між Міністерством фінансів, органами Казначейства і розпорядниками бюджетних коштів на всіх рівнях. Результатом впровадження визначених планом реалізації Стратегії кроків мало стати запровадження інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі, тобто запровадженням на теренах України першої IFMIS у державному секторі.

Після ухвалення у 2018 році Стратегії, яка передбачає впровадження IFMIS, реалізація цієї ініціативи зіткнулася з низкою послідовних негативних подій, що суттєво вплинули на її виконання. Зокрема, глобальна пандемія COVID-19, яка розпочалася у 2020 році, призвела до значних соціально-економічних потрясінь, перенаправлення державних ресурсів на подолання наслідків кризи, а також обмеження мобільності та доступу до ключових інституцій. Додатково, повномасштабне військове вторгнення Російської Федерації в Україну у 2022 році спричинило глибоку політичну та економічну дестабілізацію, що унеможливило продовження запланованих реформ у сфері державного фінансового управління.

У сукупності ці події призвели до того, що станом на вересень 2025 року інтегрована система фінансового управління в державному секторі України залишається не впровадженою. Відсутність належної координації, зміщення пріоритетів державної політики у зв'язку з надзвичайними обставинами, а також обмеженість фінансових і людських ресурсів стали ключовими чинниками, які перешкодили реалізації стратегії. Таким чином, аналіз впливу зовнішніх шоків в тому числі на процеси реформування державного фінансового управління є

важливим для розуміння ризиків та розробки адаптивних стратегій у майбутньому.

Поточний стан ринку програмних продуктів для обліку у державному секторі України характеризується поступовою модернізацією, але залишається фрагментованим і переважно орієнтованим на використання вітчизняних рішень. Разом з тим, існує низка комерційних програм, які підпадають під дію санкцій, що ускладнює їх використання та супровід, та потребує заміщення цих програм. Основними драйверами розвитку є впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, цифровізація державних фінансів, а також вимоги до прозорості та підзвітності бюджетних процесів. Водночас, зберігаються суттєві виклики, пов'язані з інтеграцією систем, автоматизацією процесів, кадровим забезпеченням та нормативно-правовою базою.

Зокрема, використання різних програмних рішень призводить до низки проблем, які пов'язані з витрачанням значних бюджетних коштів, обмеженим функціоналом та недостатньою інтеграцією, що ускладнює співставність даних. Ключові проблеми впровадження IFMIS в Україні зображено на рис. 3.1.

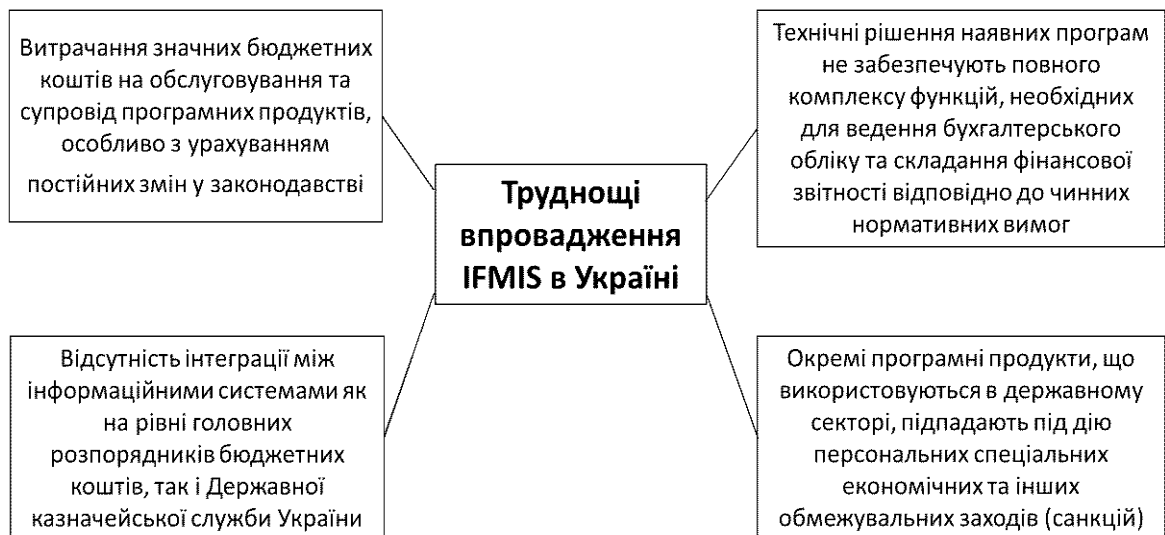


Рис. 3.1 Проблеми впровадження IFMIS в Україні

Джерело: складено автором

В Україні державний сектор стикається з високими витратами на обслуговування та супровід програмних продуктів, що використовуються для управління фінансами, бухгалтерського обліку та звітності. Причиною цього є не лише фрагментованість програмних рішень, але й постійні зміни у законодавстві, які вимагають регулярного оновлення програмного забезпечення. Наприклад, у сфері державних закупівель впровадження системи «ProZorro» стало значним кроком до прозорості, але супутні витрати на підтримку, інтеграцію з іншими системами та навчання персоналу залишаються суттєвими. У звіті Світового банку, який проаналізував варіанти реформування у сфері електронного урядування [68], зокрема, зазначено, що відсутність централізованих стандартів для закупівель інформаційно-комунікаційних технологій призводить до неефективного використання коштів, дублювання функцій та складнощів у масштабуванні рішень.

Існує проблема невідповідності функціоналу багатьох програмних продуктів сучасним вимогам бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Наприклад, у державних органах досі використовуються застарілі системи, які не підтримують автоматичну консолідацію даних, не інтегруються з електронними реєстрами, а також не відповідають міжнародним стандартам (МСБОДС). Це ускладнює підготовку звітності, підвищує ризики помилок і дублювання даних. Звіт РЕФА (2019) зазначає, що хоча національні стандарти бухгалтерського обліку наближаються до міжнародних, відмінності все ще існують, а функція внутрішнього аудиту зосереджена переважно на формальних аспектах, а не на підвищенні ефективності системи [69].

Фрагментованість інформаційних систем у державному секторі України є однією з ключових проблем, що ускладнює обробку, зберігання, вилучення та аналіз накопиченої інформації. Наприклад, різні міністерства та відомства використовують власні реєстри, бази даних і програмні продукти, які часто не інтегруються між собою. Це призводить до дублювання інформації, затримок у

підготовці звітності та складнощів у прийнятті управлінських рішень. Звіт Світового банку про е-урядування в Україні прямо вказує на відсутність інвентаризації центрів обробки даних, відсутність стандартів безпеки та резервування, а також на гетерогенність реєстрів, що унеможлиблює створення єдиного інформаційного простору [68]. Прикладом є ситуація з Державною казначейською службою, яка має власну систему «Е-Казна», але інтеграція з іншими системами (наприклад, системами головних розпорядників бюджетних коштів) залишається обмеженою [69].

В умовах війни та геополітичної напруженості Україна зіткнулася з додатковими ризиками, пов'язаними із використанням програмного забезпечення, яке підпадає під дію міжнародних санкцій. Це стосується, зокрема, російських програмних продуктів, які раніше широко використовувалися у державному секторі (наприклад, бухгалтерські системи, антивірусне ПЗ тощо). Зокрема, одних з найбільш поширених до повномасштабного вторгнення в Україну програмний продукт у царині бухгалтерського обліку – 1С. Втрата технічної підтримки, неможливість оновлення та ризики кібербезпеки створюють загрозу для стабільності фінансових процесів. Уряд України вже ухвалив низку рішень щодо заборони використання санкційного програмного забезпечення, але процес переходу на альтернативні рішення (зокрема, open-source або національні продукти) потребує часу та додаткових ресурсів [70].

Таким чином, поточна ситуація на ринку програмного забезпечення для цілей обліку у державному секторі не є ефективною і має низку негативних впливів, включаючи високу вартість та неефективність через розрізненість систем, що ускладнює здійснення централізованого контролю та ефективне управління державними фінансами, підвищує ризики помилок та витоку або втрати частини інформації внаслідок несумісності систем або використання підсанційних продуктів. Задля вирішення даної ситуації створення єдиної інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку в

державному секторі вбачається як стратегічно важливий крок, який, зокрема дозволить:

- 1) Забезпечити своєчасну та безперервну адаптацію системи до змін у законодавстві та нормативних актах;
- 2) Оптимізувати витрати на обслуговування та супровід системи;
- 3) Підвищити ефективність, прозорість і підзвітність фінансового управління;
- 4) Зменшити адміністративне навантаження та ризики, пов'язані з використанням санкційних програмних продуктів;
- 5) Створити єдиний інформаційний простір для аналізу та прийняття управлінських рішень на основі достовірних даних.

На сьогоднішньому етапі розвитку ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, в структуру якого входять розпорядники бюджетних коштів (бюджетні установи, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань і взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету), Державна казначейська служба і державні цільові фонди, в Україні регулюється сукупністю нормативних документів різної сили. При цьому базові вимоги до обліку визначаються Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 року № 2456-VI (БКУ).

Відповідно до частини 2 статті 56 Бюджетного кодексу України бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наведено визначення «суб'єкти державного сектору - суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди».

Розпорядник бюджетних коштів – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, довгострокових зобов'язань у рамках державно-приватного партнерства, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету (ст. 2 Бюджетного кодексу України).

Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими (ст. 2 Бюджетного кодексу України).

Державні цільові фонди – Пенсійний фонд України та Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття. Повноваження Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, які були суб'єктами державного сектору, передано Пенсійному фонду України, у зв'язку з чим їх діяльність припинена.

В Україні функціонує більше 9 тисяч розпорядників коштів державного бюджету та 34 тисячі розпорядників коштів місцевих бюджетів. Норми Національних положень (стандартів) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (скорочена назва - суб'єкти державного сектору).

Концептуальна основа бухгалтерського обліку в державному секторі є фундаментальною для забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності управління державними фінансами. Система обліку у державному секторі України зазнала суттєвих реформ, які були започатковані у 2007 році в рамках реформування системи управління державними фінансами. Модернізація системи

обліку здійснювалася відповідно до Стратегій модернізації системи обліку в державному секторі України №34 від 16 січня 2007 року, 2018 і 2021 років. Основними завданнями цієї реформи було забезпечення більш точної і актуалізованої оцінки активів і зобов'язань державного сектору, підвищення якості фінансової звітності, а також перехід на облік за методом нарахування.

За період впровадження реформи розроблено 20 Національних Положень (Стандартів) обліку у державному секторі (НП(С)БОДС), які засновані на міжнародних стандартах обліку у державному секторі. Таким чином, на сьогоднішній день концептуальна основа БОДС України базується на принципі нарахування – це парадигмальний зсув від традиційного касового методу обліку. Метод нарахування визнає доходи у момент їх виникнення та витрати у момент їх здійснення, незалежно від руху грошових коштів. У теорії обліку цей підхід вважається більш точним і комплексним для відображення фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Така концептуальна основа відповідає принципам сучасного управління державними фінансами, серед яких:

- релевантність (інформація має бути корисною для прийняття рішень зацікавленими сторонами – політиками, громадянами, міжнародними організаціями);
- достовірне відображення (фінансова звітність повинна точно відображати економічну сутність операцій та подій);
- порівнянність (стандартизовані облікові практики забезпечують можливість порівняння між суб'єктами та періодами);
- підзвітність (комплексна звітність гарантує відповідальне та прозоре управління державними ресурсами).

Поступове впровадження МСБОДС та методу нарахування в Україні ґрунтується на низці ключових теоретичних концепцій, які визначають сучасний підхід до ведення обліку в державних установах. Однією з основних ідей є

пріоритет економічної сутності операцій над їх юридичною формою: це означає, що всі господарські операції мають відображатися у фінансовій звітності відповідно до їх реального економічного змісту, а не лише згідно з формальними юридичними ознаками. Такий підхід дозволяє забезпечити більш точне і достовірне відображення фінансового стану державних організацій. Важливим принципом є прозорість і ефективне управління державними фінансами. Метод нарахування, який впроваджується разом із МСБОДС, забезпечує повний облік усіх ресурсів та зобов'язань, що, у свою чергу, сприяє підвищенню якості управління державними коштами, зміцнює підзвітність та довіру до фінансової інформації. Крім того, фінансова інформація, сформована за цими стандартами, структурована таким чином, щоб бути максимально корисною для прийняття рішень широким колом користувачів – від урядових органів до громадськості та міжнародних партнерів. Це підвищує обґрунтованість управлінських рішень і сприяє ефективному розподілу ресурсів.

Дослідження PULSE, яке у 2024 році було проведено в рамках програми Світового банку [28], оцінювало стан обліку у державному секторі України, включаючи теоретичні засади, основні принципи та ступінь узгодженості української системи бухгалтерського обліку в державному секторі (БОДС) з міжнародними найкращими практиками, зокрема Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі. Відповідність оцінювалася за 6 ключовими напрямками (стовпами), з використанням 29 показників та 102 вимірів прозорості, ефективності та результативності системи БОДС. Оцінка показників базувалася на наявних доказах. Для кожного показника оцінка враховувала від двох до чотирьох вимірів, які усереднювалися для отримання загальної оцінки для показника. Для оцінки як існуючої правової та регуляторної бази БОДС, а також фактичного впровадження цих правил і стандартів, процес оцінювання включав як концептуальну, так і фактичну відповідність МСБОДС (за винятком показника концептуальної бази). Загальні результати оцінки наведено на рис. 3.2.

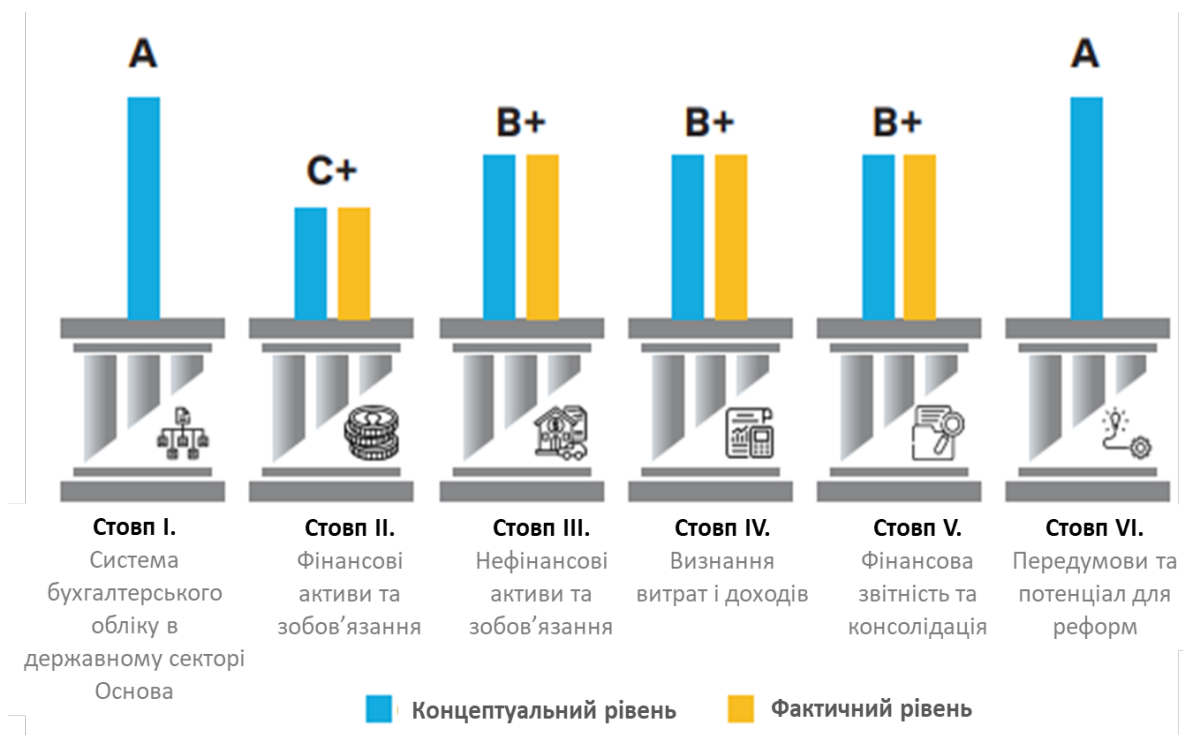


Рис. 3.2 Загальні результати оцінки БОДС в Україні з використанням діагностичного інструменту PULSE 2024

Джерело: сформовано автором на основі [28]

Ключові напрями (стовпи) дослідження та отримані результати можна узагальнити наступним чином:

Стовп I: Концептуальна основа БОДС. Концептуальна основа української системи БОДС отримала високу оцінку, що свідчить про значну відповідність МСБОДС. Вона включає принципи МСБОДС 3 (облік чистого прибутку або збитку за період, фундаментальні помилки та зміни в обліковій політиці), МСБОДС 4 (вплив змін валютних курсів), МСБОДС 10 (фінансова звітність в умовах гіперінфляції), МСБОДС 14 (події після дати балансу). Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) відповідають якісним характеристикам, елементам обліку та вимогам щодо операцій в іноземній валюті.

Стовп II: Облік фінансові активів і зобов'язань оцінює, чи суб'єкти державного сектору, що звітують, визнають, оцінюють, представляють та розкривають фінансові активи та зобов'язання відповідно до МСБОДС, зокрема МСБОДС 5: Вартість запозичень, МСБОДС 28: Фінансові інструменти - Подання, МСБОДС 30: Фінансові інструменти – Розкриття інформації та МСБОДС 41: Фінансові інструменти). Оцінка відповідності МСБОДС отримала рейтинг С+. Слід зазначити, що відносно нижчі бали для МСБОДС (порівняно з іншими Стовпами) зумовлені тим, що чинне бюджетне законодавство України обмежує здійснення певних операцій. Зокрема, ст. Стаття 16 Бюджетного кодексу забороняє бюджетним установам здійснювати запозичення в будь-якій формі (крім випадків, передбачених Бюджетним кодексом) та не дозволяє надання позик з бюджету юридичним або фізичним особам, якщо не встановлено відповідних бюджетних призначень для надання таких позик. Таким чином, фінансові зобов'язання на рівні суб'єктів державного сектору є досить обмеженими.

Стовп III: Облік нефінансових активів і зобов'язань. Облік нефінансових активів і зобов'язань в Україні здебільшого відповідає вимогам МСБОДС, з високими оцінками за визнання, оцінку та розкриття інформації. Це забезпечує достовірне відображення ресурсів і зобов'язань державного сектору, що є критично важливим для управління державним майном та планування інвестицій.

Стовп IV: Визнання доходів і витрат. Система БОДС України визнає доходи і витрати за методом нарахування, що повністю відповідає МСБОДС 9 (доходи від обмінних операцій) та МСБОДС 23 (доходи від необмінних операцій). Це сприяє точному вимірюванню результатів діяльності та ефективному розподілу ресурсів, підвищуючи якість управлінських рішень.

Стовп V: Фінансова звітність і консолідація. Практики фінансової звітності та консолідації в державному секторі України значною мірою узгоджені з

МСБОДС, особливо щодо подання фінансової звітності та консолідованих звітів. НП(С)БОДС 101 (подання фінансової звітності) та пов'язані стандарти здебільшого відповідають вимогам МСБОДС, що дозволяє забезпечити порівнянність і прозорість фінансової інформації на різних рівнях управління.

Стовп VI: Передумови та спроможність впровадження реформ оцінював фундаментальні передумови та можливості, які необхідно враховувати для ефективного та результативного функціонування систем БОДС та успішного впровадження реформ БОДС. Стовп VI містить аналіз п'яти показників на концептуальному рівні. Оцінка дала загальний рейтинг А, оскільки єдиний план рахунків, що діє з 1 січня 2017 року, містить субрахунки для інформації про операції з виконання бюджету, розпорядників бюджетних коштів та фонди обов'язкового державного соціального та пенсійного страхування; і може надати вичерпну інформацію, необхідну для бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Існує зв'язок між рахунками БОДС та бюджетною класифікацією доходів та видатків, хоча наразі це частковий зв'язок, який найкраще характеризується як непрямий, проте він є спробою систематизувати класифікації в бухгалтерському секторі. Поточний контроль за використанням бюджетних коштів, відповідно до проведеної оцінки, визначено як ефективний та прозорий, головним чином тому, що операції на єдиному казначейському рахунку можна відстежувати та контролювати в режимі реального часу через веб-сайт. Даний напрям також проаналізував стан інтеграції ІТ-систем для збору, обліку та обробки інформації про метод нарахування та обміну інформацією з допоміжними системами управління державними фінансами. Звіт зазначає, що для обліку використовуються різні програмні продукти, які дозволяють виконувати основні облікові функції.

Результати проведеного дослідження показують, що Україна досягла значного прогресу у впровадженні МСБОДС: більшість стандартів вже інтегровано у національні положення (НП(С)БОДС), і наразі триває робота над

їх удосконаленням та розширенням. Міжнародні експерти відповідно до звіту PULSE оцінюють відповідність українських стандартів нормам МСБОДС більш ніж на 80%, що свідчить про високий рівень адаптації міжнародних практик. Однак, окремі напрями все ще потребують подальшого розвитку. Зокрема, підхід до обліку фінансових інструментів залишається менш розвиненим: існують певні обмеження у бюджетному законодавстві, а також відмінності у визначенні справедливої вартості та формуванні резервів під сумнівні борги. Це створює додаткові виклики для забезпечення повної відповідності міжнародним стандартам. Крім того, не всі стандарти МСБОДС наразі повністю інтегровані у національне законодавство, що вимагає ретельного тлумачення та практичного застосування. Особливої уваги потребують питання розкриття інформації: необхідно розширити практики щодо розкриття даних про пов'язані сторони, злиття, а також інтереси у інших суб'єктах, щоб забезпечити максимальну прозорість та порівнянність фінансової звітності.

Також варто зазначити, що касовий метод бухгалтерського обліку все ще використовується у державному секторі України, зокрема, для складання бюджетної звітності та контролю виконання бюджету. Звіти Казначейства про виконання бюджету, а також звітність щодо видатків і надходжень, формуються саме за касовим методом – тобто операції відображаються у момент фактичного надходження або витрачання коштів, а не у момент виникнення зобов'язань чи доходів.

Водночас, у рамках реформи бухгалтерського обліку в державному секторі, Україна поступово переходить до методу нарахування. Бюджетні установи та фонди соціального страхування вже використовують метод нарахування для ведення бухгалтерського обліку, але звітність про виконання бюджету на рівні Казначейства залишається касовою. Для окремих операцій (наприклад, облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів) застосовується змішаний підхід – касовий метод із елементами методу нарахування. Таким

чином, касовий метод все ще є основним для бюджетної звітності, але поступово впроваджується метод нарахування для підвищення прозорості та відповідності міжнародним стандартам.

Використання комп'ютерних програм дозволяє суб'єктам державного сектору ефективно здійснювати бухгалтерський облік, вести облік основних засобів, інших нефінансових і фінансових активів, запасів та матеріальних цінностей, а також забезпечувати відображення банківських і касових операцій. Крім того, такі програми сприяють обліку зобов'язань, кадрів і заробітної плати, формуванню інформації для проведення інвентаризації, створенню необхідних документів і звітів різної періодичності (оперативних, місячних, квартальних та річних), а також формуванню інформації щодо окремих показників кошторису.

Більшість існуючих програмних продуктів для бюджетних установ, мають однотипний функціонал. Окремі програмні продукти забезпечують облік операцій з урахуванням галузевої специфіки (облік продуктів харчування, матеріалів медичного призначення, батьківської плати для дитячих садків, шкіл (відділів освіти) тощо).

Основними програмними продуктами, представленими на ринку інформаційних технологій автоматизації бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору є програми, зображені на рис. 3.3.

Суб'єкти державного сектору також використовують програми Державної казначейської служби України: Система дистанційного обслуговування ПТК «Клієнт казначейства – Казначейство» (здійснення платежів з рахунків клієнтів, відкритих в органах Казначейства); АС «Є – Звітність» (подання електронної звітності).



Рис. 3.3. Основні продукти автоматизації бухгалтерського обліку державного сектору

Джерело: складено автором.

Нижче наведено короткий опис функціональності бухгалтерських програм, які на сьогодні використовують суб'єкти державного сектору.

Програма Дебет Плюс є комплексним програмним забезпеченням, розробленим для автоматизації бухгалтерського, фінансового та оперативного обліку на підприємствах, організаціях та установах України. Програма орієнтована на широкий спектр користувачів, включаючи бюджетні, комунальні, промислові, сільськогосподарські та торговельні структури. Її функціональність забезпечується модульною архітектурою, що дозволяє адаптувати систему під специфічні потреби кожного користувача, обираючи необхідні модулі для обліку

матеріальних цінностей, основних засобів, заробітної плати, банківських і касових операцій, а також для формування повної фінансової звітності.

Ключові можливості програми охоплюють автоматизацію ведення фінансового, бухгалтерського та оперативного обліку, організацію обліку матеріальних цінностей, основних засобів, медичних матеріалів та продуктів харчування. Важливою складовою є модуль для нарахування та виплати заробітної плати, який враховує тарифікацію та особливості оплати праці медичних працівників. Програма також дозволяє вести облік банківських та касових операцій, включаючи експорт платіжних відомостей до банківських систем.

Модульна структура «Дебет Плюс» забезпечує гнучкість у налаштуванні функціоналу відповідно до індивідуальних вимог підприємства. Користувачі можуть обирати лише ті модулі, які відповідають специфіці їх діяльності та обліковій політиці, що сприяє оптимізації процесів обліку та звітності. Програма підходить для різних типів установ, зокрема бюджетних організацій, комунальних підприємств, сільськогосподарських, промислових і торговельних компаній.

Однією з важливих функцій є формування повного пакету фінансової звітності, що включає автоматичне підведення фінансових результатів за різні періоди (місяць, квартал, рік). Програма використовує типові налаштування проводок, документів та звітів, що стандартизує процес обліку та знижує ризик помилок. Всі операції відображаються відповідно до чинних нормативно-правових актів України, що забезпечує відповідність вимогам державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Завдяки інтеграції з банківськими системами, «Дебет Плюс» дозволяє автоматизувати обробку платіжних документів, що підвищує ефективність фінансових операцій та зменшує навантаження на бухгалтерський персонал. Можливість ведення обліку кадрів і заробітної плати, включаючи особливості

нарахування для різних категорій працівників, робить програму актуальною для медичних закладів та інших організацій з особливими вимогами до кадрового обліку.

Програма також підтримує формування інформації для проведення інвентаризації, створення оперативних, місячних, квартальних та річних звітів, а також формування інформації щодо окремих показників кошторису. Це дозволяє керівництву організації отримувати актуальні дані для прийняття управлінських рішень та забезпечує прозорість фінансових процесів.

Бухгалтерська програма для бюджетних установ включає низку підсистем, що забезпечують комплексний облік та управління фінансовими й матеріальними ресурсами. Вона охоплює облік кадрів і заробітної плати, дозволяючи автоматизувати процеси нарахування та виплати зарплати у бюджетних організаціях. Програма також забезпечує облік запасів і матеріальних цінностей, що дає змогу ефективно контролювати рух і використання ресурсів. Для закладів освіти передбачено підсистему обліку продуктів харчування, а для медичних установ – облік матеріалів медичного призначення. Окремий модуль відповідає за облік основних засобів бюджетних установ, що дозволяє вести детальний контроль за майном. Програма підтримує облік банківських і касових операцій, забезпечуючи точність фінансових транзакцій. Вона також містить функції для ведення бюджетних зобов'язань, обліку операцій з оренди майна, відшкодування витрат на утримання, а також обліку батьківської плати для дитячих садків і шкіл. Крім того, передбачено підсистему для обліку витрат автомобільного парку, що дозволяє контролювати витрати на транспортні засоби бюджетних організацій.

Програма дозволяє формувати такі форми звітності: меморіальні ордери, журнал-головна, картка аналітичного обліку касових видатків, картка аналітичного обліку фактичних видатків, оборотно-сальдові відомості за рахунками, тощо.

Система ISpro є комплексним програмним рішенням, розробленим українською компанією «Інтелект-сервіс» для автоматизації управління підприємствами та бюджетними організаціями різного профілю. Система реалізує стандарт MRP II, що дозволяє оптимізувати виробничі процеси, ефективно управляти логістикою, персоналом, фінансами та іншими аспектами діяльності організації. Однією з ключових особливостей ISpro є можливість гнучкого налаштування функціоналу відповідно до специфічних потреб бізнесу, що забезпечує адаптацію програмного забезпечення до вимог конкретного підприємства. Програма підтримує своєчасне оновлення та надає професійну технічну підтримку користувачам.

Функціональні можливості ISpro охоплюють управління виробництвом, включаючи планування та контроль виробничих процесів, а також оптимізацію витрат. Система забезпечує фінансовий менеджмент, що включає ведення бухгалтерського та податкового обліку, бюджетування і фінансовий аналіз. Важливим компонентом є управління персоналом, яке передбачає облік кадрів і розрахунок заробітної плати. Крім того, ISpro дозволяє ефективно управляти складськими ресурсами та логістичними операціями, а також вести облік взаємовідносин з контрагентами, партнерами та клієнтами.

Серед основних переваг використання ISpro слід відзначити підтримку української економіки завдяки вибору вітчизняного програмного продукту, гнучкість у налаштуванні системи відповідно до специфіки підприємства, відповідність чинному законодавству України, а також надання професійної технічної підтримки та консультацій розробником. Закладені в ній принципи допомагають оптимізувати всі основні процеси роботи підприємства від управління логістикою і складськими ресурсами до ведення бухгалтерії та податкового обліку.

До складу системи ISPro входять модулі бухгалтерського та податкового обліку, обліку запасів, управління закупівлями і збутом, а також обліку

автотранспорту та основних засобів. Система дозволяє вести облік коштів, здійснювати розрахунки з контрагентами, контролювати виконання договорів, а також організовувати облік кадрів, праці і заробітної плати. Окремі модулі призначені для управління студентами, фінансового планування і аналізу, а також для обліку комунальних послуг, що забезпечує всебічне управління ресурсами та фінансами підприємства.

Програма «MASTER:Бухгалтерія» є сучасним програмним продуктом, розробленим компанією MIISOFT для автоматизації бухгалтерського та податкового обліку в організаціях різних сфер діяльності, в тому числі у бюджетних установах. Вона охоплює повний цикл облікових процесів – від введення первинних документів до формування фінансової та аналітичної звітності. Система забезпечує автоматизоване ведення бухгалтерського і податкового обліку, включаючи облік банківських і касових операцій, надходжень та видатків, а також управління процесами продажу, закупівель і складським обліком товарно-матеріальних цінностей. Окремі модулі програми призначені для ведення обліку персоналу, розрахунку та аналізу заробітної плати, а також для обліку основних засобів, що передбачає нарахування амортизації, облік ремонтів і модернізації.

«MASTER:Бухгалтерія» дозволяє автоматично формувати стандартні аналітичні та фінансові форми звітності, що значно спрощує процес підготовки звітних документів. Важливою перевагою програми є гнучкість розгортання: вона може використовуватися як онлайн-сервіс у хмарному середовищі або встановлюватися на серверах клієнта, що забезпечує адаптацію під конкретні потреби бізнесу. Продукт вирізняється багатим функціоналом, який покриває всі основні потреби бухгалтерської служби, а також наявністю галузевих рішень для різних сфер діяльності. Інтерфейс програми інтуїтивно зрозумілий і зручний у користуванні, а просте налаштування дозволяє швидко розпочати роботу без необхідності складних конфігурацій. Завдяки цим характеристикам

«MASTER:Бухгалтерія» є ефективним інструментом для комплексної автоматизації облікових процесів у суб'єктах господарювання різних форм власності.

Програмний продукт MASTER: Бюджетні установи являє собою комплексну систему, що складається з низки модулів, призначених для автоматизації основних управлінських та облікових процесів у бюджетних організаціях. До складу системи входять модулі планування і фінансування, банківських та касових операцій, обліку необоротних активів, послуг, складських операцій, податкового обліку, а також модулі для здійснення різноманітних операцій, формування звітності, ведення кадрового обліку та розрахунку заробітної плати, роботи з довідниками і адміністрування. Така структура забезпечує комплексний підхід до управління фінансовими, матеріальними та людськими ресурсами бюджетних установ.

Окремі галузеві рішення, розроблені на базі платформи MASTER, дозволяють адаптувати систему до специфічних потреб різних типів організацій. Зокрема, програмне рішення MASTER:ОСВІТА призначене для ведення комплексного обліку в закладах освіти та органах управління освітою. Воно забезпечує автоматизацію процесів планування і фінансування, бухгалтерського обліку, обліку заробітної плати та кадрів, а також тарифікацію заробітної плати працівників освітніх закладів у межах єдиного програмного продукту на сучасній платформі. Спеціалізоване рішення MASTER:ВІЙСЬКОВІ ЧАСТИНИ орієнтоване на потреби військових частин України і дозволяє ефективно організувати планування та фінансування, бухгалтерський облік, а також облік заробітної плати і кадрів у відповідних установах. Завдяки модульній структурі та галузевим адаптаціям програмний продукт MASTER: Бюджетні установи забезпечує гнучкість, масштабованість і відповідність вимогам різних бюджетних організацій.

ІТ-Бюджет – це програмний продукт, який забезпечує комплексну автоматизацію бухгалтерського обліку бюджетної установи в межах єдиної системи. Програма інтегрує функції казначейського обслуговування, ведення бухгалтерського обліку, розрахунку заробітної плати та формування звітності. До її складу входять модулі, що охоплюють загальні положення щодо організації обліку, облік платних послуг, запасів і грошових документів, а також розрахунки з контрагентами. Система дозволяє здійснювати облік основних засобів, нематеріальних активів, інших нефінансових активів, а також малоцінних і швидкозношуваних предметів. Передбачено можливість імпорту та введення в облік залишків основних засобів, нематеріальних активів, інших нефінансових активів, запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів. Програма підтримує виконання операцій із закриття рахунків, ведення обліку заробітної плати, а також облік коштів і витрат, що забезпечує комплексний підхід до фінансового управління бюджетною установою.

Програма UA-Бюджет забезпечує автоматизацію бухгалтерського та фінансового обліку, розрахунку заробітної плати та ведення кадрового обліку бюджетних установ, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності в установах, які фінансуються з державного, обласного та місцевого бюджетів, і ведуть облік за планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Програма призначена для одержувачів, розпорядників, головних розпорядників бюджетних коштів, органів державної влади, органів місцевого самоврядування, силових відомств, установ культури, науки і освіти, фінансових органів, органів казначейства (в частині виконання кошторису на своє утримання).

Функціональні можливості UA-Бюджет включають фінансовий облік, ведення обліку договорів, грошових коштів і зобов'язань, а також матеріальних цінностей і послуг. Програма підтримує бухгалтерський облік

взаєморозрахунків, управління заробітною платою та кадровим обліком, формування звітності та надання сервісних можливостей. Окремо передбачено функціонал для обліку та нарахування стипендій, що дозволяє комплексно вирішувати завдання фінансового управління в бюджетних організаціях.

Українські бухгалтерські системи (УБС) – програмне забезпечення, яке складається з модулів, що мають набір функцій відповідно до специфіки задач організації. Модульна архітектура дає можливість будувати функціонал програми у відповідності до вимог користувача з усіма необхідними функціями.

Платформа моделювання технологічних процесів (ПМТП) – система, яка використовує більш технологічні підходи до розробки, тому вона реалізована в архітектурі 3 рівневого клієнт-сервера з використанням хмарних сервісів. Такий підхід дозволяє отримати більше переваг та можливостей, але він і дорожчий.

Бухгалтерська програма KBS розроблена для комплексної автоматизації процесів бухгалтерського, фінансового та кадрового обліку в бюджетних установах України. Вона забезпечує ведення обліку за всіма напрямками діяльності, включаючи розрахунок заробітної плати та стипендій, а також формування регламентованої фінансової та бухгалтерської звітності на основі внесених даних відповідно до вимог чинного законодавства. Система вирізняється простотою використання завдяки інтуїтивно зрозумілому інтерфейсу, а також гнучкістю налаштувань, що дозволяє адаптувати її під специфічні потреби конкретної установи. KBS інтегрує всі аспекти бухгалтерського та фінансового обліку в єдиному програмному середовищі, підтримує кадровий облік, автоматизує процеси розрахунку заробітної плати та стипендій, і надає інструменти для генерації звітності згідно з нормативними вимогами для установ, які отримують кошти з державного, обласного та місцевого бюджетів, що ведуть облік за планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Завдяки можливості індивідуального налаштування, програма ефективно відповідає потребам різних бюджетних організацій,

забезпечуючи зручність і ефективність управління фінансово-бухгалтерськими процесами.

Програма забезпечує широкий спектр функціональних можливостей, необхідних для ефективного ведення фінансово-бухгалтерського обліку в організації. Вона охоплює фінансовий облік, ведення обліку договорів, грошових коштів і зобов'язань, а також матеріальних цінностей і послуг. Система підтримує облік податку на додану вартість (ПДВ), бухгалтерський облік взаєморозрахунків, управління заробітною платою та кадровим обліком. Крім того, програма дозволяє формувати звітність відповідно до встановлених вимог і надає розширені сервісні можливості для оптимізації роботи користувачів.

Для забезпечення електронного подання фінансової та бюджетної звітності суб'єктами державного сектору в Україні впроваджено автоматизовану систему «Є-звітність». Основні вимоги до подання такої звітності визначаються нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України. Розпорядники бюджетних коштів складають форми бюджетної та фінансової звітності та подають їх до органів Казначейства із використанням системи «Є-звітність». Передача звітності здійснюється переважно через мережу Інтернет; у випадках, коли це неможливо, використовується спеціально налаштоване робоче місце в органі Казначейства, а за відсутності технічної можливості – подання здійснюється на паперових носіях. Під час подання звітності система «Є-звітність» автоматично формує повідомлення про статус документа, що слугує підтвердженням передачі звітності до органів Казначейства. У разі невдалої спроби електронної передачі система генерує повідомлення про неприйняття звітності, після чого суб'єкти державного сектору вживають заходів для повторного подання відповідних документів.

Таким чином, станом на 2025 рік ринок програмного забезпечення для бухгалтерського обліку в державному секторі України характеризується значною фрагментованістю. Розпорядники бюджетних коштів, органи Казначейства та

державні фонди використовують різноманітні програмні продукти, серед яких «Дебет Плюс», ISpro, MASTER:Бухгалтерія, IT-Бюджет, UA-Бюджет, УБС, KBS, а також спеціалізовані системи Казначейства, зокрема «Клієнт казначейства – Казначейство» та АС «Є-звітність». Кожна з цих систем має власну архітектуру, функціональні можливості та підходи до інтеграції, що призводить до низки проблем: значних витрат на обслуговування та оновлення, обмеженого функціоналу, недостатньої інтеграції між системами, а також ризиків, пов'язаних із використанням програмного забезпечення, що підпадає під дію санкцій. Відсутність централізованої координації та уніфікованих стандартів у сфері закупівлі IT-рішень ускладнює ефективне управління фінансами, підвищує ризики помилок, дублювання інформації та затримок у підготовці звітності.

Водночас концептуальна основа бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідає міжнародним стандартам (МСБОДС) і базується на методі нарахування. Це відображено у двадцяти Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які поступово інтегрують принципи МСБОДС. Метод нарахування визнає доходи та витрати у момент їх виникнення, що забезпечує більш точне і комплексне відображення фінансового стану суб'єктів державного сектору. Впровадження МСБОДС та методу нарахування сприяє підвищенню прозорості, підзвітності, порівнянності фінансової інформації та якості управлінських рішень, а також відповідає сучасним вимогам управління державними фінансами.

Створення єдиної інформаційно-аналітичної системи бухгалтерського обліку для всіх рівнів розпорядників бюджетних коштів дозволить консолідувати дані, забезпечити їх порівнянність і прозорість, а також оптимізувати витрати на супровід і обслуговування. Запропоновано уніфікацію облікової політики шляхом розробки та впровадження єдиних принципів, методів і процедур ведення обліку та складання звітності для всіх суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС. Важливим елементом удосконалення є автоматизація

процесів збору, обробки та аналізу фінансової інформації, інтеграція з електронними реєстрами та системами Казначейства, що дозволить здійснювати контроль у реальному часі та зменшити ризики помилок і втрат даних. Система має бути гнучкою для своєчасної адаптації до змін у законодавстві та нормативних актах, а також забезпечувати комплексний захист інформації відповідно до сучасних вимог кібербезпеки.

Удосконалення рішень щодо побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку передбачає стандартизацію даних, використання єдиного плану рахунків та уніфікованих форм звітності для всіх розпорядників бюджетних коштів і фондів соціального страхування, забезпечення інтероперабельності між різними ІТ-продуктами та системами, підвищення кадрової спроможності бухгалтерських служб, а також впровадження механізмів внутрішнього контролю, моніторингу та аудиту для забезпечення достовірності та повноти фінансової інформації. Таким чином, розрізненість ІТ-продуктів у державному секторі України є суттєвим бар'єром для ефективного управління фінансами, прозорості та підзвітності, проте концептуальна основа бухгалтерського обліку вже відповідає міжнародним стандартам і використовує метод нарахування. Впровадженні інтегрованої, уніфікованої, автоматизованої системи бухгалтерського обліку забезпечить централізований контроль, оптимізацію витрат, підвищення ефективності та прозорості управління державними фінансами на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі в частині рішень щодо побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку на усіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, що дозволить підвищити ефективність виконання стратегії модернізації бухгалтерського обліку.

3.2 Нормативно-правове забезпечення запровадження інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі України

Бухгалтерський облік у державному секторі України регулюється широким спектром нормативно-правових актів, які охоплюють питання організації фінансової діяльності, ведення обліку, складання та подання звітності, оплати праці, соціального захисту, управління державним майном тощо. Ці документи формують цілісну систему, що забезпечує прозорість, підзвітність та ефективність управління державними фінансами, а також узгодженість із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Фундаментальне значення має Бюджетний кодекс України [71], прийнятий виконання та контролю за використанням бюджетних коштів, а також визначає основні правила ведення фінансової діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування.

Важливим нормативним актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року (№ 996-XIV) [72], що регламентує організацію бухгалтерського обліку, порядок складання та подання фінансової звітності, а також визначає відповідальність за порушення встановлених вимог.

Особливу роль у забезпеченні єдності підходів до ведення обліку в державному секторі відіграють національні положення (стандarti) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які деталізують методологічні основи облікових процесів, забезпечують прозорість та порівнянність фінансової інформації, а також сприяють інтеграції української системи обліку до міжнародних стандартів. Окрім зазначених документів, у державному секторі застосовуються інші нормативно-правові акти, що регулюють окремі аспекти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема постанови Кабінету

Міністрів України, накази центральних органів виконавчої влади, інструкції та методичні рекомендації.

Стратегічний розвиток системи управління державними фінансами визначається такими документами, як Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки [73], затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1805. Цей документ окреслює основні напрями модернізації фінансового менеджменту, підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів, впровадження сучасних інформаційних технологій та удосконалення процедур контролю. Важливим елементом нормативного забезпечення є також Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі на період до 2025 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437[67], яка передбачає поступове впровадження нових стандартів, підвищення кваліфікації персоналу, розвиток інституційної спроможності та інтеграцію з міжнародними практиками.

Деталізований перелік національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, а також інших законодавчих і нормативно-правових актів, що регламентують відповідні питання, наведено у Додатку 4. Сукупність зазначених документів створює нормативну основу для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України, забезпечуючи прозорість, підзвітність і відповідність сучасним вимогам управління державними фінансами

Базові вимоги до бухгалтерського обліку у державному секторі визначаються Бюджетним кодексом України. У зв'язку з цим, національні стандарти, що ґрунтуються на МСБОДС, враховують особливості національної практики ведення бухгалтерського обліку в державному секторі і обмеження фінансової діяльності бюджетних установ України, встановлені БКУ. Ступінь

відповідності НП(С)БОДС міжнародним стандартам є високим, і процес їхнього зближення триває.

Відповідно до БКУ, бюджетна система України, сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв, врегульована нормами права. Місцевими бюджетами є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах). Регулювання бюджетних відносин і формування Державного бюджету України здійснюється виключно БКУ і Законом про Державний бюджет України. Згідно з пунктом 1 статті 2 БКУ, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету, є бюджетними установами.

Усі бюджетні установи включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України. Кожна бюджетна установа має свій унікальний код. Він є обов'язковим для використання у всіх видах звітних та облікових документах суб'єктів державного секторів і зазначається на його печатках та штампах.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, та здійснення видатків з бюджету.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Таким чином, у бюджеті України існує підпорядкування між суб'єктами державного сектора (мережа розпорядника бюджетних коштів). Мережа розпорядника бюджетних коштів – це згрупована розпорядником коштів бюджету

відповідно до законодавства вичерпна інформація про бюджетні установи, які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику, і діяльність яких координується через нього, а також одержувачів бюджетних коштів.

У мережу розпорядника включаються головний розпорядник, розпорядники нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику та діяльність яких координується через нього, та одержувачі бюджетних коштів, які уповноважені головним розпорядником на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти з державного бюджету (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Формування мережі розпорядників бюджетних коштів в Україні на прикладі Міністерства фінансів України

Джерело: складено автором.

Структура підпорядкованості вказаних служб аналогічна до структури Казначейства. Відповідальний виконавець визначається головним розпорядником за погодженням з Міністерством фінансів України. У структурі коду бюджетної програми ознакою відповідального виконавця є четверта цифра коду. В системі

головного розпорядника не може бути більше дев'яти відповідальних виконавців (цифри від 1 до 9), включаючи апарат головного розпорядника, ознакою якого завжди є цифра 1. Відповідальними виконавцями можуть бути:

- Головний розпорядник (за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом);
- Розпорядники бюджетних коштів державного бюджету нижчого рівня (розпорядники коштів нижчого рівня), які виконують бюджетні програми у системі головного розпорядника.

Головні розпорядники бюджетних коштів визначаються Законом «Про державний бюджет України».

Базові вимоги до обліку як системи інформаційного забезпечення управлінських рішень визначаються БКУ, ключовими з них є:

- стаття 46 БКУ «Стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням», положення якої визначають порядок дій з виконання кошторису, що передбачає початкове прийняття зобов'язань з придбання товарів і послуг з подальшою оплатою. Це зобов'язує бюджетні установи організовувати аналітичний облік зобов'язань (юридичних і фінансових), а також здійснювати оплату виключно після отримання товарів або послуг;
- стаття 56 БКУ «Ведення бухгалтерського обліку виконання Державного бюджету України», в якій закладені регуляторні положення щодо організації та ведення бухгалтерського обліку.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється Міністерством фінансів України, який є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, та політику в сфері бухгалтерського обліку та аудиту. У межах своїх функцій Міністерство фінансів України здійснює регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів, затвердження

нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку господарських операцій організацій. Серед основних функцій Міністерства фінансів України в питаннях бухгалтерського обліку є такі:

- забезпечення формування та реалізація державної фінансової та бюджетної політики, державної політики, в тому числі в сфері бухгалтерського обліку;

- здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку, фінансової, бюджетної звітності та аудиту в Україні, розробка стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової та бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), здійснення адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та аудиту в Україні в відповідно до законодавства ЄС;

- здійснення нормативно-правового регулювання в сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

- забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України.

Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання державного бюджету України здійснюють органи казначейства України. Казначейство забезпечує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів, а також одним з ключових завдань служби є участь в модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. Згідно з чинним законодавством, Казначейство виконує широкий спектр функцій в частині обліку касового виконання бюджетів, серед яких основними є такі:

- організація і здійснення касового виконання державного та місцевих бюджетів за принципом єдиного казначейського рахунку, а також обліку асигнувань, кошторисних призначень та зобов'язань розпорядників коштів

державного та місцевих бюджетів, цільових фондів на відповідних рахунках в органах Казначейства;

- розподіл між державним бюджетом та місцевими бюджетами відповідних рівнів відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими ВРУ, а також перераховує місцевим бюджетам належні їм кошти від зазначених відрахувань;

- ведення зведеного бухгалтерського обліку руху коштів державного та місцевих бюджетів на рахунках Казначейства;

- організація і здійснення збору, відомості та аналізу фінансової звітності про виконання державного, місцевих та зведеного бюджетів, подання зазначеної звітності ВРУ, уряду України і Міністерства фінансів України;

- розробка та затвердження нормативно-методичних і інструктивних документів з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів;

- встановлення зв'язків з міжнародними фінансово-банківськими установами, а також з казначействами інших країн, вивчає досвід організації їх діяльності та готує пропозиції про його використання в Україні.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах - головного бухгалтера – визначаються Кабінетом Міністрів України. Призначення і звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються відповідно до законодавства про працю.

Нормативні документи з регулювання бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язані зі згаданими вище положеннями БКУ і передбачають формування даних про порядок виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів у розрізі існуючої бюджетної класифікації. Нижче подано розгорнутий опис інших нормативно-правових актів, які визначають правила ведення бухгалтерського обліку у державному секторі.

Податковий кодекс України є фундаментальним документом, який уніфікує податкове законодавство України, визначає систему оподаткування, порядок адміністрування податків і зборів, права та обов'язки платників податків і контролюючих органів. Для державного сектору він встановлює правила податкового обліку, які мають бути узгоджені з бухгалтерським обліком, а також визначає особливості оподаткування бюджетних установ, державних підприємств, фондів соціального страхування тощо. Кодекс містить положення щодо податкової звітності, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства, що впливає на організацію бухгалтерського обліку в державних органах та установах [74].

Кодекс законів про працю (КЗпП) регулює трудові відносини, включаючи питання прийому, звільнення, робочого часу, відпусток, охорони праці, оплати праці, соціального захисту працівників. Для бухгалтерського обліку у державному секторі КЗпП визначає порядок нарахування та обліку заробітної плати, відпускних, компенсацій, матеріальної допомоги, а також встановлює вимоги до документального оформлення трудових відносин і розрахунків з працівниками [75].

Закон України «Про оплату праці» деталізує механізми оплати праці, структуру заробітної плати, порядок її нарахування, виплати премій, надбавок, компенсацій, індексації доходів. Він визначає основи формування фонду оплати праці, встановлює вимоги до ведення обліку розрахунків з працівниками, а також регулює питання захисту прав працівників щодо своєчасної та повної виплати заробітної плати [76].

Закон України «Про державну службу» визначає правовий статус державних службовців, умови проходження служби, класифікацію посад, порядок призначення, просування, оплати праці, преміювання, соціального захисту. Вони встановлюють особливості ведення обліку заробітної плати, матеріальної допомоги, відпусток, компенсацій для державних службовців, а

також регламентують порядок складання та подання звітності щодо витрат на державну службу [77].

Закон «Про індексацію грошових доходів населення» визначає механізм індексації грошових доходів населення, включаючи заробітну плату, пенсії, стипендії, соціальні виплати. Для бухгалтерського обліку це означає необхідність коректного нарахування та відображення індексації у фінансовій звітності бюджетних установ та державних підприємств [78].

Закон «Про відпустки» регулює види, тривалість, порядок надання та оплати відпусток, включаючи щорічні, додаткові, соціальні, навчальні, творчі тощо. Він встановлює вимоги до ведення обліку відпусток, нарахування відпускних, компенсацій за невикористані відпустки, що є важливою складовою бухгалтерського обліку у державному секторі [79].

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає порядок нарахування, сплати та обліку єдиного внеску на соціальне страхування, який включає пенсійне, страхування на випадок безробіття, тимчасової непрацездатності, нещасних випадків на виробництві. Він встановлює вимоги до ведення обліку розрахунків з фондами соціального страхування, складання відповідної звітності, а також контролю за правильністю нарахування та сплати внесків [80].

Закон України «Про управління об'єктами державної власності» регулює питання управління, обліку, списання, відчуження, передачі об'єктів державної власності. Він визначає процедури інвентаризації, оцінки, ведення обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, а також порядок складання звітності щодо руху та стану державного майна [81].

Постанови Кабінету Міністрів України та накази Міністерства фінансів України деталізують порядок ведення бухгалтерського обліку, бюджетної класифікації, списання та відчуження майна, подання фінансової та бюджетної звітності, застосування плану рахунків, типових форм облікових документів,

меморіальних ордерів, інвентаризації активів і зобов'язань. Вони забезпечують уніфікацію облікових процедур, узгодженість із міжнародними стандартами, прозорість та підзвітність фінансової діяльності державних органів та установ.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) – це комплекс нормативних актів, розроблених Міністерством фінансів України для уніфікації та регламентації ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності всіма суб'єктами державного сектору: бюджетними установами, державними підприємствами, фондами соціального страхування, органами влади тощо. Впровадження НП(С)БОДС є частиною реформи управління державними фінансами, спрямованої на підвищення прозорості, підзвітності та ефективності використання бюджетних коштів, а також на гармонізацію національної системи обліку з міжнародними стандартами. Національні стандарти бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС) розроблені на основі міжнародних стандартів (IPSAS) і регулюють порядок ведення обліку, оцінки, класифікації, розкриття інформації щодо основних засобів, нематеріальних активів, запасів, доходів, витрат, зобов'язань, інвестиційної нерухомості, фінансових інструментів, оренди, змін валютних курсів, виплат працівникам, консолідованої та сегментної звітності, виправлення помилок тощо. Впровадження цих стандартів забезпечує прозорість, достовірність та порівнянність фінансової інформації у державному секторі, а також її відповідність міжнародним вимогам.

Мета впровадження НП(С)БОДС полягає у забезпеченні єдиних підходів до ведення обліку та складання звітності у державному секторі, що сприяє підвищенню якості фінансової інформації. Впровадження стандартів також забезпечує відповідність міжнародним вимогам щодо прозорості та підзвітності державних фінансів, створюючи основу для консолідованої фінансової звітності уряду, яка охоплює всі активи, зобов'язання та операції державного сектору

Стандарти охоплюють принципи обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат, змін валютних курсів, оренди, інвестиційної нерухомості, фінансових інструментів, виплат працівникам та інших елементів фінансової діяльності. Вони визначають вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності, порядок виправлення помилок, зміни облікових оцінок, проведення інвентаризації та консолідації звітності. Окрему увагу приділено особливостям обліку в умовах гіперінфляції, за сегментами діяльності, а також за будівельними контрактами та іншими специфічними операціями.

В Україні затверджено 20 НП(С)БОДС, які охоплюють всі ключові аспекти бухгалтерського обліку в державному секторі:

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – визначає структуру, зміст, вимоги до складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору [82];

НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» – регламентує порядок складання консолідованої звітності для груп установ, що входять до складу одного органу управління [83];

НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» – встановлює правила розкриття інформації про окремі сегменти діяльності установи [84];

НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» – визначає особливості обліку та звітності в умовах значної інфляції [85];

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» – регламентує порядок обліку, оцінки, амортизації, переоцінки, вибуття основних засобів [86];

НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» – визначає правила обліку, оцінки, амортизації нематеріальних активів [87];

НП(С)БОДС 123 «Запаси» – встановлює порядок обліку, оцінки, списання запасів

НП(С)БОДС 124 «Доходи» – регламентує порядок визнання, оцінки та обліку доходів [89];

НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» – визначає процедури коригування облікових оцінок та виправлення помилок у звітності

НП(С)БОДС 126 «Оренда» – встановлює правила обліку операцій оренди [91];

НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів» – регламентує порядок обліку знецінення активів [92];

Н

НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» – встановлює правила обліку нерухомості, що утримується для отримання доходу [94];

НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів» – регламентує облік операцій у іноземній валюті та курсових різниць [95];

НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти» – визначає порядок обліку довгострокових будівельних контрактів [96];

НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» – встановлює правила обліку заробітної плати, соціальних виплат, компенсацій [97];

НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» – регламентує облік інвестиційних операцій [98];

НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» – визначає порядок обліку фінансових активів і зобов'язань [99].

о НП(С)БОДС 135 «Витрати» – встановлює правила обліку витрат [100];

НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» – регламентує облік біологічних активів (для відповідних установ) (табл. 3.1) [101].

я Систематизацію стандартів державного бухгалтерського обліку України за предметом регулювання проілюстровано на рис. 3.5, який являє собою класифікаційну схему розподілу Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) на чотири функціональні групи:

я 1. Регулювання формування звітності

—

в

2. Надання рекомендацій щодо обліку активів
3. Встановлення порядку обліку пасивів
4. Регулювання обліку доходів і витрат.

Таблиця 3.1.

Прийняття НП(С)БОДС

Дата введення	НП(С)БОДС
31 січня 2015 року	121 «Основні засоби»
	122 «Нематеріальні активи»
	123 «Запаси»
	125 «Зміна облікових оцінок та виправлення помилок»
	127 «Зменшення корисності активів»
	128 «Зобов'язання»
	129 «Інвестиційна нерухомість»
	132 «Виплати працівникам»
	133 «Фінансові інвестиції»
31 січня 2017 року	101 «Подання фінансової звітності»
	102 «Консолідована фінансова звітність»
	103 «Фінансова звітність щодо сегментів»
	105 «Фінансова звітність за умов гіперінфляції»
	124 «Доходи»
	126 «Оренда»
	130 «Вплив змін валютних курсів»
	131 «Будівельні контракти»
	134 «Фінансові інструменти»
	135 «Витрати»
31 січня 2018 року	136 «Біологічні активи»

Джерело: складено автором

Основні принципи та підходи до ведення бухгалтерського обліку в державному секторі України ґрунтуються на методі нарахування, відповідно до якого більшість стандартів передбачає відображення операцій у фінансовій звітності в момент їх виникнення, а не лише при надходженні чи витрачанні коштів. Такий підхід забезпечує більш повне і достовірне відображення фінансового стану установи, її активів, зобов'язань, доходів та витрат. Важливою особливістю є відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) міжнародним

стандартам, оскільки вони розроблені на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS).



Рис. 3.5. Групування НП(С)БОДС за сферами регулювання

Джерело: складено автором

Це сприяє сумісності з міжнародною практикою, інтеграції України у світову фінансову систему та підвищенню довіри до фінансової інформації державного сектору. Крім того, стандарти забезпечують уніфікацію термінології, класифікації, підходів до оцінки та розкриття інформації, що дозволяє порівнювати дані між різними установами, підвищує якість управлінських рішень, а також сприяє ефективному контролю та аудиту.

Разом з тим, непрямий метод впровадження міжнародних стандартів обліку у державному секторі в Україні передбачає неповну інтеграцію і наявність відмінностей між НП(С)БОДС і МСБОДС, які впливати на якість інформації та обмежувати співставність. Ці відмінності зокрема включають:

Відсутність розкриття в НП(С)БОДС окремих категорій. Зокрема:

- пов’язані сторони в трактуванні МСБОДС (в національних положеннях зазначено, що пов’язаними сторонами є сторони, які здійснюють між собою операції купівлі-продажу тощо);

- умовні зобов’язання, а також резерви і забезпечення не передбачені для розкриття і відображення в бухгалтерському обліку. Це питання підлягає особливому обговоренню, оскільки саме таким чином закладається методика розкриття в обліку умовних зобов’язань, які пов’язані з принципом нарахування у виконанні бюджетів;

2) Не уточнено окремі питання оцінки і відображення в звітності специфічних операцій, хоча і не є суттєвими до настання особливих умов:

- порядок відображення активів і пасивів після завершення періоду гіперінфляції;

- порядок оцінки монетарних активів і зобов’язань в умовах застосування іншої, ніж функціональна, валюти;

Національний стандарт з бухгалтерського обліку фінансових інструментів складений з урахуванням обмежень таких операцій бюджетним законодавством України, яке обмежує можливість проведення операцій з фінансовими активами розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня.

Детальний аналіз положень НП(С)БОДС за фінансовими інструментами показав, що в українській практиці обліку в державному секторі поняття справедливої вартості не знайшло широкого застосування і не в повній мірі передбачені методи актуалізації облікової оцінки фінансових інструментів.

Зокрема, аналіз стандартів, віднесених у третій групі «Група (ii) не відповідає» – МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи», 39 «Виплати працівникам», показав, що за формою українські національні стандарти (128 «Зобов’язання» та 132 «Виплати працівникам») визначають облік таких же операцій, як і в МСБОДС 19 і 39. Але в національних стандартах не передбачені базові категорії міжнародних.

Також, в національному стандарті за зобов'язаннями передбачено наявність довгострокових і поточних зобов'язань, непередбачених зобов'язань і доходів майбутніх періодів. При цьому визначено, що довгострокове зобов'язання відображається в балансі за сумою погашення, а не передбачене зобов'язання розкривається на позабалансових рахунках. Питання нарахування резервів, умовних зобов'язань не розглянуті. Це пов'язано з прийнятою в Україні окремою системою обліку зобов'язань, що розділяються на юридичні та фінансові (наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» від 02.03.2012 № 309 [102]). Однак система оцінки і класифікації зобов'язань між національним і міжнародним стандартом різна.

Аналізуючи стандарти з виплати працівникам, слід зазначити, що національний стандарт 132 «Виплати працівникам» передбачає поточні виплати співробітникам і виплати при звільненні, які слід визнавати витрати поточного періоду. В іншому ж стандарт посилається на українське трудове законодавство, оскільки в Україні воно є визначальним у виплатах працівникам. Важливо також відзначити, що в Україні розрахунки з працівниками регулюються багатоступінчатими нормативними документами.

Зокрема, основними є Кодекс законів про працю в Україні від 10.12.1971 №322-VIII, Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, Закон України «Про відпустки» від 24.03.1995 № 108/95-ВР. Одночасно для окремих галузей визначені специфічні правила оплати в залежності від виконуваних функцій. Крім того, виплати після закінчення трудової діяльності в Україні передбачені на державному рівні, що обумовлює лаконічність НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» та його відмінність від МСБОДС 19.

Таким чином, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) має значний

практичний вплив на фінансову діяльність установ. Зокрема, це сприяє підвищенню прозорості, оскільки фінансова інформація стає доступною для громадськості, органів контролю та міжнародних партнерів. Чітко визначені правила обліку та звітності забезпечують ефективний контроль за використанням бюджетних коштів, що підвищує рівень підзвітності. Уніфіковані підходи до ведення обліку дозволяють порівнювати фінансові показники між різними установами та секторами, а гармонізація з міжнародними стандартами сприяє інтеграції України у світову фінансову систему, залученню інвестицій та розвитку співпраці з міжнародними організаціями. Достовірна фінансова інформація, отримана завдяки впровадженню стандартів, є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, планування, прогнозування та оцінки ефективності діяльності.

Водночас, процес імплементації стандартів супроводжується низкою викликів і проблем. Зокрема, практичне застосування НП(С)БОДС потребує підготовки кваліфікованих кадрів, оновлення інформаційних систем та адаптації внутрішніх процедур. Деякі положення стандартів ще не повністю гармонізовані з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS), що може ускладнювати порівняння з міжнародною практикою. Окремі питання, такі як облік кредитів, позик та цільового фінансування, залишаються неоднозначними і потребують додаткових роз'яснень та методичних рекомендацій для забезпечення їх коректного застосування на практиці.

3.3 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі України

Розбудова обліково-аналітичного забезпечення інтегрованої фінансової інформаційної системи (IFMIS) у державному секторі України є стрижнем модернізації управління державними фінансами: саме від якості методології обліку, моделі й керованості даних, а також від зрілості аналітичного шару залежить прозорість видатків, швидкість і доказовість управлінських рішень, спроможність до макрофіскального контролю та довіра стейкхолдерів. IFMIS має не лише автоматизувати поточні процеси, а й уніфікувати підходи до бухгалтерського обліку, бюджетного виконання, управління зобов'язаннями й активами, закупівлями та звітністю, забезпечуючи наскрізний цикл «планування – зобов'язання – нарахування – оплата – аналіз - контроль». В українських умовах, з урахуванням наявної фрагментації інформаційного ландшафту між казначейством, податковими та митними органами, закупівельними платформами і відомчими системами, першочергового значення набуває встановлення єдиної методологічної рамки на основі НП(С)БОДС із імплементацією ключових положень IPSAS, створення єдиної керованої моделі даних, запровадження політик управління якістю та прозорості інтеграції з національними платформами, насамперед Є-Data і Prozorro.

Сучасні міжнародні практики підтверджують, що без переходу від фрагментарних реєстрів і неоднакових підходів до обліку до єдиного плану рахунків, уніфікованих класифікацій і подієвого обліку (від фіксації зобов'язання через нарахування до оплати), IFMIS не здатна забезпечити ані якість управлінських даних, ані повноцінну консолідацію для стратегічної звітності та аудиту. Таким чином, інтегрована інформаційно-аналітична система ведення бухгалтерського обліку в державному секторі має замінити комерційні програмні продукти, які використовують на сьогодні в Україні для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності суб'єктами державного сектору. Така система дозволить своєчасно підтримувати функціональність з урахуванням продовження переходу на МСБОДС, а також в подальшому на стандарти сталого

розвитку, та внесення змін до законодавчих та нормативно-правових актів, які регламентують питання ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, як бюджетної, так і фінансової.

Метою створення Системи є впровадження комплексного рішення щодо автоматизації процесів бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору та складання звітності, інтеграції з державними інформаційними ресурсами.

Досягнення мети повинно відбуватись шляхом:

- забезпечення безперервного ведення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору;
- забезпечення формування звітності та аналізу фінансової діяльності суб'єктів державного сектору;
- формування достовірної оперативної аналітичної інформації про використання бюджетних коштів та поточний стан фінансово-господарської діяльності.

Аргументованими підставами щодо необхідності розробки Системи також є:

- наявність розрізнених програмних продуктів на ринку і частково тих, які є в санкційному списку;
- витрачання значних коштів бюджету на оплату послуг по обслуговуванню та супроводу цих програмних продуктів;
- технічні рішення наявних програмних продуктів і їх функціонал не забезпечують весь комплекс ведення бухобліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог законодавства як єдиного цілісного і завершеного процесу;
- відсутність інтеграції інформаційних систем як на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, так і Державної казначейської служби України, що ускладнює процес обробки, зберігання, вилучення та відтворення

накопиченої інформації для проведення аналізу з метою прийняття управлінських рішень, а також інших загальнодержавних інформаційних систем.

Початковий аналіз виявляє кілька системних вузлів: методологічні розриви, коли неповна імплементація положень IPSAS призводить до нерівномірності облікових практик між розпорядниками та фондами; фрагментацію довідників і класифікацій, що ускладнює порівнянність, трансляцію та консолідацію даних; слабкі місця в управлінні якістю - від валідації на вході до контролю історичності змін; обмеженість аналітики, яка переважно зосереджена на регуляторній звітності, а не на оцінці ефективності, результативності та ризиків; а також неповну інтероперабельність із ключовими державними платформами прозорості.

Для цільової оцінки доцільно визначити чотири опорні напрями: (1) методологічну уніфікацію обліку відповідно до НП(С)БОДС із імплементацією релевантних положень IPSAS; (2) єдину модульну модель даних (Core Financials Data Model) із централізованим управлінням довідниками, версіонуванням і журналюванням змін; (3) повноцінне управління якістю даних (Data Governance) - від ролей і політик до інструментів контролю; (4) розвиток аналітики від стандартних звітів до доказового управління, включно з сценарним моделюванням, прогнозом касових розривів та виявленням аномалій у зобов'язаннях і платежах.

Методологічна уніфікація має охопити оновлення плану рахунків і реєстрів аналітичного обліку, що наскрізно пов'язуються з бюджетними класифікаціями (економічною, функціональною/COFOG, програмною) та парою «договір-зобов'язання» у закупівлях. НП(С)БОДС доцільно актуалізувати з урахуванням IPSAS щодо соціальних виплат і пенсійних програм (у тому числі розкриттів за актуарними оцінками там, де дозволяє рамка) і чітко визначити підходи до роздільного обліку та звітності для фондів і програм, що

адмініструються центральними органами, аби забезпечити прозорість потоків і зобов'язань.

Особливим кейсом є Пенсійний фонд України: нинішня конструкція, коли відсутня роздільна фінансова звітність за «солідарною» системою, фондами соціального страхування та спеціальними пенсійними програмами, ускладнює оцінку ефективності, ризиків і довгострокової стійкості. Розглянуті сценарії реформ - від інерційного («без змін») через перехідний (адаптація НП(С)БОДС із урахуванням IPSAS 42 і 49, запровадження роздільного обліку/звітності за кожним фондом) до цільового (перехід ПФУ до нефінансової неприбуткової інституції з застосуванням МСФЗ) - задають нормативно-методичний маршрут підвищення прозорості та порівнянності, а також підготовку до незалежного аудиту. Навіть у перехідному сценарії ключовим є впровадження окремих фінансових звітів за кожним видом діяльності, відображення довгострокових зобов'язань на базі актуальних оцінок і відповідне налаштування інформаційних систем для автоматизації цих вимог.

Єдина модель даних IFMIS покликана усунути семантичні та технічні розриви. У її складі узгоджений реєстр контрагентів, довідники бюджетних класифікацій і програм, план рахунків і картки об'єктів обліку (зобов'язання, асигнування, заявка на оплату, платіж, активи та зобов'язання, договори/плани закупівель), а також виміри для аналізу (розпорядник, регіон, час тощо). Центральний керований довідник (MDM) забезпечує синхронізацію версій і історичність змін, що критично для коректних ретроспективних порівнянь і аудиту; природа обліку уможливорює автоматичну трансляцію бізнес-подій (створення/зміна зобов'язання, підтвердження постачання, реєстрація нарахування, здійснення оплати) у бухгалтерські проведення відповідно до методології, з мінімізацією ручного втручання і помилок.

На рівні інтеграції IFMIS має підтримувати стандартизований обмін із казначейством, податковою, митницею та реєстрами, а також двосторонню

синхронізацію етапів закупівельного процесу з Prozorro і автоматизовану публікацію транзакцій і метаданих у Є-Data, що підсилює громадський контроль і відповідальність розпорядників.

Система управління даними (Data Governance) повинна бути формалізована через призначення власників даних і стюардів у кожному домені (бюджет, договори, активи, зобов'язання, платежі), затвердження політик якості (повнота, унікальність, узгодженість, актуальність, своєчасність), створення каталогу даних і словників термінів, налаштування контрольних правил у точках реєстрації (валідаційні переліки, обов'язкові поля, перевірки коректності кодів класифікацій і плану рахунків) та регулярного моніторингу інцидентів якості. Практично це означає впровадження журналів змін (data lineage), панелей якості з показниками відсотка валідних записів і часу виправлення помилок, а також програму підвищення кваліфікації з сертифікацією відповідальних за дані у розпорядників, щоби забезпечити одноманітність застосування методології й правил валідації на всіх рівнях системи.

Аналітичний контур IFMIS має перерости з набору регламентованих звітів у платформу доказового управління, який створить методологічну основу для аналізу фінансового стану, стійкості та прозорості діяльності суб'єктів центрального уряду, включно з оцінкою структури та динаміки активів і зобов'язань, результатів виконання бюджету, покриття витрат, оборотності заборгованості, ліквідності й короткострокової платоспроможності. Стандартизація цих методик у вигляді шаблонів звітів, панелей і показників KPI, а також їх автоматичне заповнення на основі єдиної моделі даних створюють передумови для порівнюваності між розпорядниками, ідентифікації трендів, виявлення відхилень і прийняття своєчасних коригувальних рішень. Додатково, аналітичний шар повинен підтримувати сценарне моделювання (наприклад, вплив затримок надходжень на касові розриви і часовість платежів), алгоритми виявлення аномалій у зобов'язаннях і платежах (risk scoring) та оцінку

результативності бюджетних програм через зв'язування витрат із вихідними показниками й одиничною вартістю послуг. Це передбачає створення тематичних датамартів і багатовимірних кубів із ключовими вимірами «економіка-функція-програма-розпорядник-час» і вбудованими словниками класифікацій.

Інституційна організація проєкту має критичне значення. Ролі повинні бути чітко розмежовані: Міністерство фінансів відповідає за методологію обліку, стандарти даних, політики якості та загальне управління програмою; Державна казначейська служба - за операційне впровадження модулів виконання бюджету, касового та платіжного контурів і контроль процедур; розпорядники бюджетних коштів - за якість первинних записів, коректність класифікацій і використання аналітики для управлінських рішень; міжвідомча керівна рада - за стратегічну координацію, пріоритизацію й вирішення міжсекторальних питань. Для фондів соціального та пенсійного страхування потрібні окремі регламенти роздільного обліку, консолідації та розкриття інформації (включно з довгостроковими зобов'язаннями), що усуває методологічні неоднозначності й наближує практики до міжнародних стандартів і вимог незалежного аудиту. Запуск програми управління змінами (комунікації, навчання, сервісна підтримка, менторство) та мотиваційних механізмів, прив'язаних до якості даних і дотримання регламентів, є необхідною умовою сталості результатів.

Архітектурно IFMIS варто будувати як модульну платформу з єдиним ядром бухгалтерії і виконання бюджету, інтеграційним шаром (API/шлюзи або ESB) для підключення суміжних систем і платформ прозорості, централізованим керуванням довідниками (MDM) і правилами валідації та аналітичним шаром зі сховищем даних і BI-інструментами для різних профілів користувачів. Практика свідчить, що поєднання транзакційного шару (оперативні реєстри з чітким SLA на обробку документів), реплікації у сховище даних із контрольованими вікнами завантаження та каталогом даних, а також публічних API для відкритих даних,

дозволяє одночасно забезпечити продуктивність, аналітичну глибину й прозорість. Водночас критично важливою є безперервність бізнесу й захист даних: резервування, контроль доступів за ролями, аудит дій користувачів і журналювання змін, що підтримує відповідність вимогам зовнішнього аудиту й громадського контролю.

Характеристики інтегрованої інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі наведені на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Характеристики інтегрованої інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: складено автором

Під функціональністю розуміється перелік дій, які виконує програмне забезпечення, а також задачі, що ним вирішуються. Програмне забезпечення повинно відповідати таким критеріям:

- функціональна придатність (здатність вирішувати потрібний набір задач);
- точність (можливість отримувати необхідні результати);
- здатність до взаємодії (можливість інтеграції з визначеним набором інших систем);

- відповідність стандартам і правилам (відповідність програмного чинним галузевим стандартам, нормативним і законодавчим вимогам, а також іншим регулюючим нормам;

- захищеність (здатність запобігати несанкціонованому та недозволеному доступу до даних і програм).

Система повинна забезпечувати здатність програмного забезпечення зберігати визначений рівень працездатності у встановлених умовах.

До основних вимог, яким має відповідати програмного забезпечення належать:

- стійкість до відмов (властивість системи підтримувати необхідний рівень працездатності навіть у випадках порушення правил взаємодії із середовищем або виникнення відмов);

- здатність до відновлення (можливість відновити працездатність та цілісність даних після відмови, а також визначити час і ресурси, потрібні для цього);

- зрілість, завершеність (показник, що характеризується низькою частотою відмов, середнім часом безперебійної роботи та ймовірністю виникнення відмови за певний період);

- відповідність стандартам надійності (відповідність встановленим нормам і вимогам щодо надійності програмного забезпечення).

Програмне забезпечення має бути практичним і зручним у використанні, тобто забезпечувати легкість у навчанні, експлуатації та бути привабливим для користувачів. До таких вимог належать:

- зручність навчання (показник, що характеризується мінімальними зусиллями, необхідними для освоєння роботи з програмним забезпеченням);

- зрозумілість (властивість, яка визначається легкістю сприйняття основних понять програмного забезпечення та розуміння їх застосування для вирішення власних задач користувача);

- зручність роботи (показник, зворотний до зусиль, які користувачі витрачають на виконання своїх завдань за допомогою програмного забезпечення);

- привабливість (здатність програмного забезпечення викликати позитивне ставлення та зацікавленість у користувачів);

- відповідність стандартам зручності використання.

Програмне забезпечення має бути ефективним та продуктивним, тобто забезпечувати необхідний рівень працездатності при заданих умовах з урахуванням виділених ресурсів. Ефективність також визначається як співвідношення отриманих результатів до витрачених ресурсів усіх типів. До основних вимог належать:

- Ефективність використання ресурсів - здатність виконувати необхідні завдання із застосуванням визначених обсягів ресурсів (оперативна та довгострокова пам'ять, мережеві з'єднання, пристрої введення/виведення тощо);

- Часова ефективність - можливість отримувати очікувані результати та передавати потрібний обсяг даних у встановлений проміжок часу;

- Відповідність стандартам продуктивності.

Програмне забезпечення має бути зручним у супроводі, тобто забезпечувати легкість виконання всіх видів діяльності, пов'язаних із його підтримкою. До основних вимог належать:

- зручність внесення змін (показник, що характеризується мінімальними трудозатратами на реалізацію необхідних змін);

- зручність проведення аналізу (легкість аналізу помилок, дефектів, недоліків, а також оцінки необхідності змін і їх можливих наслідків);

- зручність перевірки (показник, зворотний трудозатратам на тестування та інші види перевірки, що внесені зміни дали потрібний результат);

- стабільність (показник, зворотний ризику появи несподіваних ефектів при внесенні змін);

- відповідність стандартам зручності супроводу.

Програмне забезпечення повинно бути переносним, тобто зберігати працездатність при переході з одного середовища в інше, охоплюючи організаційні, апаратні та програмні аспекти.

До основних вимог належать:

- зручність установки (можливість легкої інсталяції або розгортання програмного забезпечення у новому середовищі);

- адаптованість (здатність програмного забезпечення пристосовуватися до різних оточень без додаткових дій, окрім передбачених заздалегідь);

- Здатність до співіснування (можливість роботи програмного забезпечення разом з іншими програмами у спільному середовищі, розділяючи ресурси);

- зручність заміни іншого програмного забезпечення даним (можливість використання цього програмного забезпечення замість інших систем для вирішення аналогічних задач у певному оточенні);

- відповідність стандартам переносимості.

Окрім технічних характеристик, важливо оцінювати такі критерії користування системою:

- чи є інтерфейс користувача інтуїтивно зрозумілим;

- наскільки легко виконувати прості та часті операції;

- наскільки легко виконувати складні операції;

- чи зрозумілі повідомлення про помилки;

- чи відповідає поведінка програми очікуванням користувача;

- чи є документація до ПЗ і наскільки вона повна;

- чи є інтерфейс користувача само-документуючим;

- чи прийнятні затримки відповіді програми.

Враховуючи означені вище елементи та їх характеристики, запропонована схема архітектури IFMIS у державному секторі України представлена на рисунку

3.7. і має бути побудована за принципом «ядро-периферія». Центральне ядро (IFMIS CORE) включає чотири ключові модулі: Головну книгу (GL) для комплексного обліку фінансових операцій, Управління основними даними (MDM) як єдине джерело достовірної нормативно-довідкової інформації, модуль Бізнес-аналітики (BI) для підтримки управлінських рішень та модуль Аудиту для забезпечення внутрішнього контролю.

Зовнішні інтеграції реалізовані за двома типами зв'язків:

1) Двосторонній обмін даними - з Державною казначейською службою України (ДКСУ) та Єдиним казначейським рахунком (ЄКР) для синхронізації бюджетного обліку з реальним рухом коштів, а також з Державною податковою (ДПС) та митною (ДМС) службами для оперативного відстеження надходжень.

2) Вхідні потоки даних— з системою публічних закупівель Prozorro, системою управління персоналом (HRMIS), порталом відкритих даних Є-Data та Державною службою статистики (ДССУ).

Запропонована система забезпечить фіскальну прозорість через інтеграцію з Prozorro та Є-Data, посилить контроль за видатками через зв'язок з казначейством, стандартизує дані через MDM та створить аналітичну основу для прийняття рішень на базі BI. Архітектура відповідає міжнародним стандартам побудови IFMIS і може слугувати концептуальною моделлю модернізації системи публічного фінансового управління України.

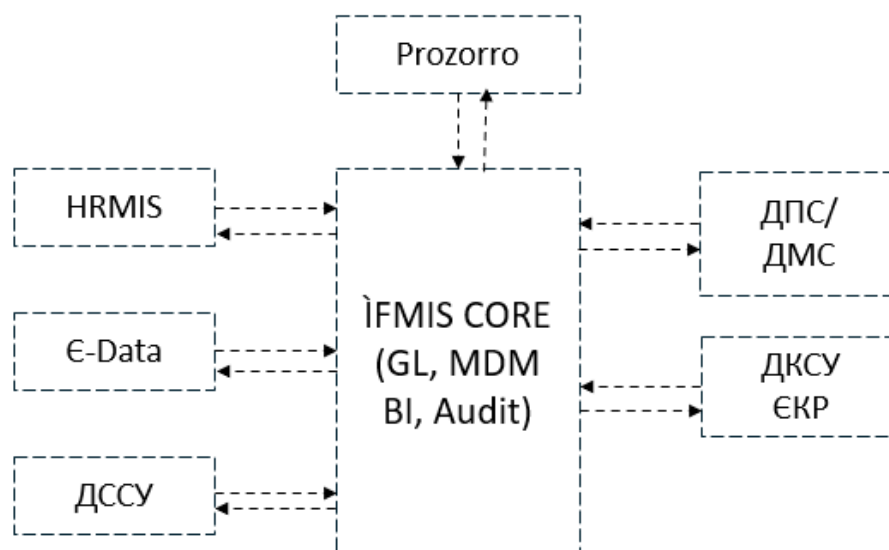


Рис. 3.7. Схема архітектури запропонованої інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі України

Джерело: розроблено автор.

Практична реалізація запропонованої архітектури потребує розроблення відповідної дорожньої карти впровадження. Необхідність такого документа обумовлена комплексністю та багаторівневістю системи, що передбачає поетапну інтеграцію численних державних інформаційних ресурсів, узгодження нормативно-правової бази, модернізацію технологічної інфраструктури та навчання персоналу. Дорожня карта покликана визначити пріоритетність етапів впровадження, мінімізувати операційні ризики перехідного періоду, забезпечити координацію між задіяними органами державної влади, а також встановити вимірювані індикатори досягнення проміжних і кінцевих результатів. Таким чином, дорожня карта є не лише інструментом управління проектом, а й механізмом інституційного забезпечення реформи системи публічного фінансового управління України відповідно до міжнародних стандартів.

Дорожню карту імплементації IFMIS в Україні наведено на рис. 3.8.

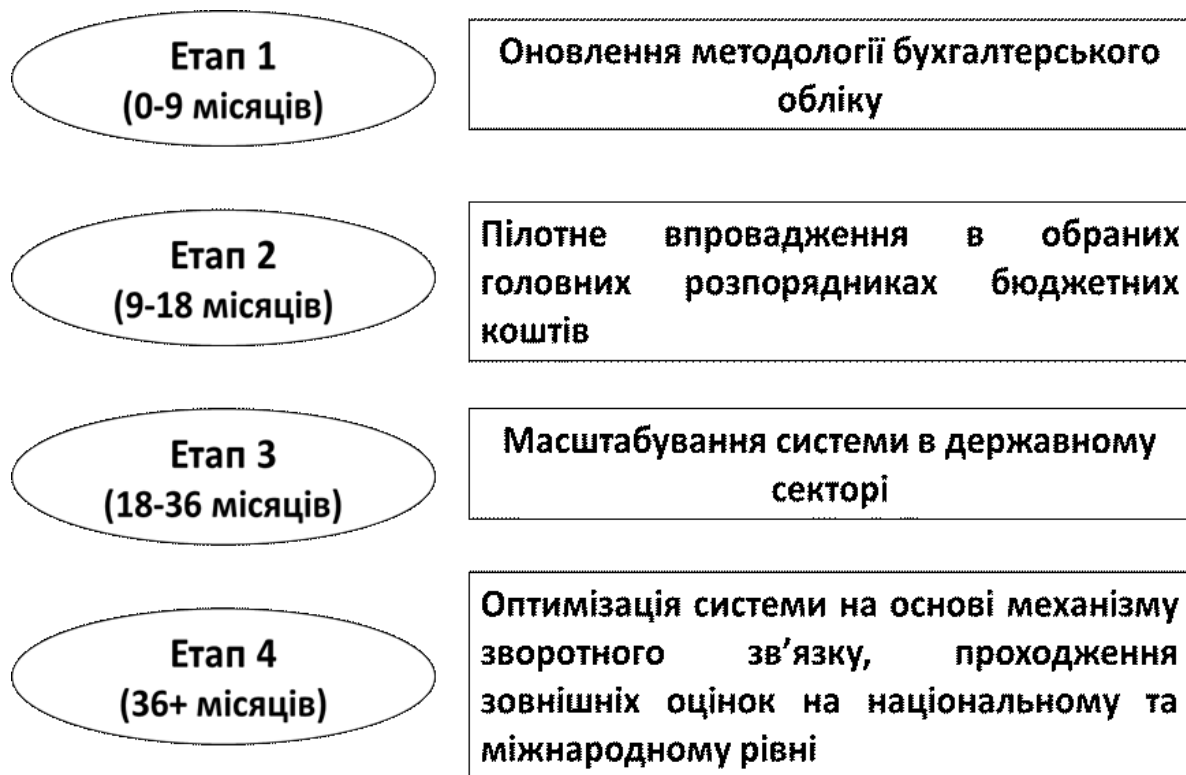


Рис. 3.8. Дорожня карта імплементації IFMIS в Україні

Джерело: складено автором.

Дорожня карта імплементації логічно складається з чотирьох етапів. На першому етапі (0–9 місяців) виконуються оновлення методології (НП(С)БОДС із релевантними положеннями IPSAS, реєстри, план рахунків), проєктування єдиної моделі даних і MDM, затвердження політик Data Governance, розробка і апробація ключових правил валідації, а також встановлення базових інтеграцій із Prozorro та Є-Data.

На другому етапі (9 – 18 місяців) проводяться пілоти в обраних головних розпорядниках і регіонах із налаштуванням шаблонів аналітики (ліквідність, оборотність, економність/ефективність/результативність), розгортанням навчальних програм і операційної підтримки.

На третьому етапі (18 – 36 місяців) відбувається масштабування підключення розпорядників, запуск повноцінного сховища даних і ВІ, розширення інтеграцій із суміжними відомствами, розгортання системи КРІ якості даних і продуктивності процесів.

На четвертому етапі (36+ місяців) акцент зміщується на оптимізацію, зовнішні оцінювання (у тому числі за рамкою PEFA), розвиток прогнозної аналітики та зниження загальної вартості володіння через оптимізацію архітектури і процесів підтримки.

У межах кожного етапу слід планувати міграцію даних із очищенням і зіставленням довідників, паралельний запуск для критичних функцій, регресійне тестування, а також чіткі зворотні зв'язки від користувачів із швидкими ітераціями покращень.

Система показників успіху повинна поєднувати метрики якості даних (частка валідних записів, своєчасність відображення операцій, рівень дублювання і помилок), ефективності процесів (середній цикл від зобов'язання до оплати, частка платежів «першого проходу», своєчасність реєстрації зобов'язань і підтверджень постачання), аналітичної зрілості (охоплення програм перформанс-аналізом, точність прогнозів касових розривів, використання дашбордів керівництвом) і відповідності методології (частка розпорядників, що застосовують оновлені реєстри/план рахунків; ступінь узгодженості звітності з НП(С)БОДС/IPSAS). Для пенсійного й соціального секторів доцільно додати показники якості актуальних даних, своєчасності розкриття і коректності роздільної звітності, що відображає специфіку їхніх довгострокових зобов'язань і фінансових потоків.

У підсумку, вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення IFMIS в Україні – це інтегрована програма змін, що спирається на уніфіковану методологію обліку (НП(С)БОДС з імплементацією положень IPSAS), єдину керовану модель даних і дисципліну Data Governance, сучасний аналітичний

контур для доказового управління та інтероперабельність із державними платформами прозорості. Її реалізація забезпечить системне підвищення фінансової дисципліни, зменшення операційних ризиків і ризиків шахрайства, підвищення якості публічної звітності та прийняття рішень, відповідність міжнародним практикам ПФМ і вимогам незалежного аудиту.

Впровадження інтегрованої інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечить низку значних переваг для державного сектору та країни в цілому. Це дозволить створити єдине джерело інформації про фінансові ресурси та державне майно на загальнодержавному рівні, що сприятиме ефективному використанню аналітичних інструментів для прийняття управлінських рішень, планування та контролю. Запровадження уніфікованого програмного продукту для всіх установ державного сектору, який функціонує відповідно до політики, визначеної Міністерством фінансів України, забезпечить стандартизацію процесів та підвищить прозорість фінансової діяльності. Система надає технічні можливості для роботи програмного продукту з урахуванням обраної облікової політики кожного суб'єкта державного сектору, що сприятиме гнучкості та адаптації системи до специфічних потреб різних організацій. Важливою перевагою стане посилення інтеграції з іншими інформаційними системами та державними реєстрами, зокрема Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, системою публічних електронних закупівель, платформою відкритих даних у сфері публічних фінансів (Є-data), інформаційною системою управління людськими ресурсами в державних органах тощо. Це сприятиме підвищенню ефективності обміну даними, автоматизації процесів та зменшенню дублювання інформації. Крім того, впровадження Системи дозволить знизити капітальні та поточні витрати держави на закупівлю, підтримку, оновлення та модернізацію комерційних програмних продуктів, які використовуються суб'єктами державного сектору. Єдина система допоможе оптимізувати витрати, уникнути

фрагментації програмного забезпечення та забезпечити централізовану підтримку. Загалом, впровадження Системи сприятиме підвищенню ефективності управління державними фінансами, забезпечить прозорість та контроль за використанням державних ресурсів, а також створить основу для подальшої цифрової трансформації державного сектору. Детальну пропозицію щодо нормативно-правового забезпечення створення інтегрованої інформаційної системи в державному секторі України, оформлену у вигляді проєкту наказу Міністерства фінансів України, наведено в Додатку 5. Проєкт наказу визначає, зокрема:

- цілі, завдання та очікувані результати створення інтегрованої інформаційної системи;
- принципи побудови, архітектуру, підходи до інтеграції та інтероперабельності з наявними державними реєстрами і системами;
- вимоги до інформаційної безпеки, захисту персональних даних та безперервності надання послуг;
- етапи впровадження, технічне та організаційне забезпечення, а також орієнтовний графік реалізації;
- модель управління, повноваження і відповідальність учасників процесу, порядок координації та моніторингу;
- механізми фінансування, у тому числі джерела, порядок використання коштів і підзвітність;
- порядок актуалізації нормативної бази, оцінки ефективності та управління ризиками.

Запропонований документ може бути використаний як основа для міжвідомчого погодження та подальшого затвердження, а також для підготовки підзаконних актів, методичних рекомендацій і технічних специфікацій, необхідних для реалізації проєкту.

Узгодження елементів IFMIS в Україні в формі розробленого проєкту Положення Міністерства фінансів України відображає взаємозв'язки компонентів IFMIS та механізм їх взаємодії на різних рівнях з метою розробки єдиного підходу до управління вказаними системами на рівні держави та законодавчого закріплення.

Висновки до Розділу 3

1. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України, представлена в Стратегії модернізації, передбачає розвиток інформаційних систем бухгалтерського обліку. З метою оптимізації процесу формування комплексної системи бухгалтерського обліку на різних рівнях державного сектору запропоновано рішення з удосконалення побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку на усіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, що дозволить підвищити ефективність використання часу на виконання стратегії модернізації бухгалтерського обліку.

2. Впровадження єдиної IFMIS в державному секторі України потребує затвердження законодавчих положень. Запропоновано положення щодо узгодження IFMIS в Україні на законодавчому рівні у формі розробленого проєкту наказу регулюючого органу, який представить усі компоненти IFMIS в єдиній площині та просторовій моделі з метою розробки єдиного механізму управління вказаними системами на рівні держави.

3. Виконання бюджету охоплює ряд процедур, які передбачають як планування, так і попередній контроль, облік, наступний контроль та аналіз, що реалізуються цілою низкою суб'єктів державного сектору. З метою досягнення єдиної діючої структури удосконалено існуючу модель обліково-аналітичного забезпечення IFMIS на основі окреслення ролі облікового, контрольного та

аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів. Це підвищить доступність і прозорість звітності суб'єктів державного сектору, що сприяє ефективності діяльності державного сектору в цілому.

Отримані та висвітлені у даному розділі результати дослідження опубліковано у наукових працях автора [2, 3, 4, 5].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі. Відповідно до поставленої мети та завдань дисертації отримані такі наукові і практичні результати:

1. Управління державними фінансами є механізмом, що спрямований на підтримання стабільності бюджетної системи та ефективності управління державними фінансами. Вимагаючи узгодженої дії значної сукупності елементів зі складними зв'язками, управління державними фінансами потребує створення інформаційних систем. Базою останніх є бухгалтерський облік як процес збору і фіксування усіх даних про стан і використання бюджетних ресурсів. При цьому бухгалтерський облік потребує розгляду не лише як система ретроспективного відображення подій, але інструмент відображення прогностичних показників, а також суміжних процесів (закупівлі, управління активами бюджетів), які повинні підпорядковуватися ідеям сталого розвитку.

2. Ефективність прийняття рішень в складній системі управління бюджетами різних рівнів потребує оперативності обробки інформації. Найбільш ефективним інструментом є використання IFMIS. Одночасно організація обігу облікової інформації повинна бути представлена у вигляді чітких правил і стандартів, які повинні бути доведені до відповідальних посадових осіб. Такий підхід сприяє розробці матриці критеріїв формування облікової політики для створення ефективного обміну інформацією в межах єдиної системи фінансового менеджменту держави.

3. Можливість підвищення оперативності, прозорості та зрозумілості рішень щодо використання бюджетних коштів забезпечується єдиними стандартами формування облікової інформації. Концептуальна основа МСБОДС

є основою модернізації бухгалтерського обліку шляхом врахування регіональних та національних особливостей бюджетного процесу. При цьому норми МСБОДС охоплюють не лише систему бухгалтерського обліку, але й бюджетної звітності. Крім того, положення МСБОДС забезпечують інструменти управління прогнозними даними з метою представлення повної системи фінансового менеджменту

4. Система управління передбачає високоефективне планування, управління закупівля, облік та контроль використання бюджетних коштів, застосування аналітичних інструментів для побудови реалістичних оцінок потреб бюджетів. Обґрунтовано, що саме IFMIS сприяють узгодженню взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі як на рівні розпорядників бюджетних коштів, так і інших учасників фінансового механізму держави, що дозволяє підвищити прозорість та достовірність даних, які підлягають використанню на різних рівнях управління.

5. Можливість впровадження IFMIS передбачає жорстку регламентацію повноважень та відповідальність усіх учасників процесу фінансового управління у державному секторі. Набуло подальшого розвитку підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень в системах IFMIS для їх узгодження.

6. Найбільш оптимальним варіантом управління державними фінансами є вироблення політики ідентифікації ризиків в державному секторі. Розроблена система сигнальних показників представлена в методиці управління ризиками, яка ґрунтується на механізмі збору та обробки облікової інформації з оперативним порівнянням невідповідностей на основі взаємної перевірки пов'язаних елементів системи управління фінансами. Це формує інструмент оптимізації обсягу звітної інформації та узгодження різних компонентів

фінансового менеджменту держави з можливістю негайного прийняття рішень для виявлення і коригування критичної інформації.

7. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України, представлена в Стратегії модернізації, передбачає розвиток інформаційних систем бухгалтерського обліку. З метою оптимізації процесу формування комплексної системи бухгалтерського обліку на різних рівнях державного сектору запропоновано рішення з удосконалення побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку на усіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, що дозволить підвищити ефективність використання часу на виконання стратегії модернізації бухгалтерського обліку.

8. Впровадження єдиної IFMIS в державному секторі України потребує затвердження законодавчих положень. Запропоновано положення щодо узгодження IFMIS в Україні на законодавчому рівні у формі розробленого проєкту наказу регулюючого органу, який представить усі компоненти IFMIS в єдиній площині та просторовій моделі з метою розробки єдиного механізму управління вказаними системами на рівні держави.

9. Виконання бюджету охоплює ряд процедур, які передбачають як планування, так і попередній контроль, облік, наступний контроль та аналіз, що реалізуються цілою низкою суб'єктів державного сектору. З метою досягнення єдиної діючої структури удосконалено існуючу модель обліково-аналітичного забезпечення IFMIS на основі окреслення ролі облікового, контрольного та аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів. Це підвищить доступність і прозорість звітності суб'єктів державного сектору, що сприяє ефективності діяльності державного сектору в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ловінська Л. Г., Сушко Н. І., Свірко С. В., Гізатуліна Л. В., Фаріон А. І., Дорошенко О. О., Калюга Є. В., Заєвська Ж. А. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: монографія (у двох томах). К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 572 с. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/19244>
2. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку у державному секторі, наукова стаття. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 4. С. 80-83. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/problemni-pitannya-modernizacii-obliku-v-derzhavnomu-sektori-ukraini.html>
3. Яровенко Т. С. Гузенко Ю. А., Масіч Т. О. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 1-6. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/138.pdf
4. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
5. Aryani D. N. Integrated Financial Management Information System: Exploring Implementation Challenges and Benefits in Organizational Contexts. *West Science Information System and Technology*. 2023. Vol. 1, No. 1. P. 27-34. DOI: <https://doi.org/10.58812/wsist.v1i01.167>
6. Rotich A. K., Theuri J. Integration of Financial Accounting Processes with County Government Resource Management. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*. 2024. Vol. 8, No. 6. P. 2525-2533. <https://doi.org/10.47772/ijriss.2024.806192>
7. Santi A., Herjayani R., Basaria S. E. R., Handayani N., Sudarman S. Pengembangan Sistem Informasi Manajemen Keuangan di Lembaga Pendidikan: Strategi dan Implementasi. *Academy of Education Journal: Jurnal Ilmu-Ilmu*

Kependidikan. 2024. Vol. 15, No 2, P. 1515-1525. DOI: <https://doi.org/10.47200/aoej.v15i2.2514>

8. Tum P. C., Ondabu I. T. Integrated Financial Management Information System and the Quality of Financial Reports Among Government Institutions in Kenya. *International Journal of Finance Research*. 2023. Vol. 3, No. 3. P. 208-237. DOI: <https://doi.org/10.47747/ijfr.v4i3.1340>

9. Izang J., Owolabi S. A., Odunlade O. A. Integrated Financial Management Information System and Fraud Investigation in Nigerian Public Sector. *International Journal of Research Publications*. 2022. Vol. 99, No. 1. P. DOI: 10.11648/j.jfa.20221003.11

10. Dolo A. B. An Investigation into the Application of the Integrated Public Financial Management Reform Projects in Liberia at the Ministry of Finance and Development Planning. *Noble International Journal of Economics and Financial Research*. 2021. Vol. 62. P. 56 – 70. DOI: <https://doi.org/10.51550/NIJEFR.63.56.70>

11. Iravonga J. J., Ngala C., Alala B. O., Maingi M. Effect of Integrated Financial Management Information Revenue Systems on Financial Management in County Governments, Kenya. *African Journal of Empirical Research*. 2023. Vol. 4, No. 2. P. 23-31. DOI: <https://doi.org/10.51867/ajernet.4.2.7>

12. Polzer T, Adhikari P, Nguyen CP, Garseth-Nesbakk L. Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35, No. 3. P. 309-332. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016>

13. Scannell S., Tawiah V. A. Thematic Literature Review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organiz Rev*. 2024. Vol. 24. P. 1053-1075. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1>

14. Slama F. B. International Public Sector Accounting Standards and economic growth: An international study of IPSAS adoption and experience.

Accounting and Management Information Systems. 2024. Vol. 23, No. 3. P. 483-506.
DOI: <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2024.03002>

15. Dener C., Dorotinsky W. L., Watkins J. A. Financial management information systems. 25 years of World Bank experience on what works and what doesn't. *World Bank Group*. 2011. 166 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8750-4>

16. Una G., Allen R., Botton N. How to Design a Financial Management Information System: A modular approach. *IMF How To Notes*. 2019. P. 1-20. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781498311120.061.A001>

17. Dener C., Min S. Financial Management Information Systems and Open Budget Data: Do Governments Report on Where the Money Go? *World Bank Study*. 2013. 195 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/978-1-4648-0083-2>

18. Hashim A. A Handbook on Financial Management Information Systems for Government. A Practitioners Guide for Setting Reform Priorities, Systems Design and Implementation. World Bank Group. 2014. 185 p. URL: <https://www.clipr.cc/NwMR6>

19. Wynne, A. (2004). Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Financial Reporting? ACCA Research Report No. 86. <https://www.accaglobal.com/>

20. Hashim A., Piatti-Fünfkirchen M. Lessons from Reforming Financial Management Information Systems: A Review of the Evidence. *Policy Research Working Paper*. 2018. 64 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/1813-9450-8312>

21. Khan A., Pessoa M. Conceptual Design: A Critical Element of a Government Financial Management Information System Project. *International Monetary Fund*. 2010. 27 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1007.pdf>

22. Poyda-Nosyk N., Markush N. Comparative characteristics of accounting models. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University*. 2023. Vol. 10, No. 2. P. 21-30. DOI: <https://doi.org/10.52566/msu-econ2.2023.21>
23. Airout R. Tracing the evolution of accounting systems: a societal and human frameworks bibliometric study. *Futur Bus J*. 2025. Vol. 11 No. 134. P. 1-20. DOI: <https://doi.org/10.1186/s43093-025-00531-9>
24. Who uses IFRS accounting standards? *IFRS Foundation*. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>
25. GAAP. Financial Accounting Standards Board. URL: www.fasb.org
26. PSAB Canada. CPA Canada Handbook: The Standards and Guidance Collection. *CPA Canada*. URL: <https://www.cpacanada.ca/business-and-accounting-resources/CPA-Canada-Handbook-The-Standards-and-Guidance-Collection>
27. European public sector accounting standards (EPSAS). *Eurostat*. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>
28. Public Sector Accounting Assessment Report (PULSE) for Ukraine. *The World Bank Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)*. URL: <https://cfrf.worldbank.org/publications/public-sector-accounting-assessment-pulse-report-ukraine>
29. Manes-Rossi F., Cohen S., Caperchione E., Brusca I. Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. *International Review of Administrative Sciences*. 2016. Vol. 82, No. 4, P. 718-723. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852316665048>
30. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector. Scholar Publishing. <https://www.scholarpublishing.org/>
31. Afghanistan. Public Sector Accounting and Auditing. A Comparison to International Standards. *World Bank*. 2007. 86 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/7561>

32. Jensen D., El-Cham M. Connecting the PFM Ecosystem: Transitioning from Cash-basis to Accrual-basis Accounting. *World Bank*. 2022. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/connecting-pfm-ecosystem-transitioning-cash-basis-accrual-basis-accounting>
33. PEFA Report in Kenia. *World Bank*. 2023. 280 p. URL: <https://www.clipr.cc/sptN8>
34. Stocktaking of Public Sector Accounting and Reporting Environment in PULSAR Beneficiary Countries. *The World Bank Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)*. 2020. URL: <https://cfrr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>
35. Tawiah V. The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. *Public Organiz Rev.* Vol. 23. P. 305-324. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-w>
36. Smirnova I., Smirnova N. National and International Public Sector Accounting Standards: Features of Application. *Scientific works of Kirovograd National Technical University. Economic Sciences*. 2018. Vol. 33. P. 152-164. DOI: <https://doi.org/10.32515/2413-340X.2018.33.152-164>
37. Гевлич Л.Л. Міжнародні стандарти фінансової звітності для державного сектору України: стан та перспективи. *Економіка і організація управління*. 2024. № 2(54). С. 79-89. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2024.2.7>
38. Ценклер Н. І., Вигівська І. М., Макарович В. К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 2(43). С. 75-81. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-2\(43\)-75-81](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-2(43)-75-81)
39. Wynne, A. (2004). Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Financial Reporting? ACCA Research Report No. 86. <https://www.accaglobal.com/>

40. IPSAS implementation: current status and challenges. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2017. 30 p. URL: <https://www.clipr.cc/cZcn2>
41. Saleh Z., Isa C. R., Hasan H. A. Issues and Challenges in Implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*. 2021. Vol. 11. P. 1-14. DOI: <https://doi.org/10.58458/ipnj.v11.01.01.0067>
42. Lungu J., Phiri J. An Assessment of the Effect of the Implementation of the Integrated Financial Management Information System on Service Delivery in Developing Countries: A Case of Zambia. *Open Journal of Business and Management*. 2025. Vol. 13, No. 2. P. 1268-1288. DOI: <https://doi.org/10.4236/ojbm.2025.132066>
43. Annual administrative report. Ministry of Finance of Trinidad and Tobago. 2020. 302 p. URL: <https://clipr.cc/pF2fM>
44. Jean B. H., Dusengimana V. Effect of Effective Management of Donors' Fund on ICT Sector Development in Rwanda. *Management and Organizational Studies*. 2018. Vol. 5, No. 4. P. 13-25. DOI: <https://doi.org/10.5430/mos.v5n4p13>
45. Bosire K.K. The Impact of Integrated Financial Management Information System (Ifmis) on Financial Probity in the Public Sector in Kenya. Faculty of Arts & Social Sciences. 2016. 55 p. URL: <http://hdl.handle.net/11295/98859>
46. Attiogbe D. A., Arhin Y. E., Marfo-Yiadom E. Ghana integrated financial management information system and public sector accountability. *Cogent Business & Management*. 2025. Vol. 12, No. 1. P. 1-18. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2025.2499208>
47. Team I. 2021. Gambia Integrated Financial Management Information System (IFMIS). *World Bank Group*. 2021. 25 p. URL: <https://coilink.org/20.500.12592/hj74t1>

48. Una G., Pimenta C. (2016). Integrated Financial Management Information Systems in Latin America: Strategic Aspects and Challenges. *Inter-American Development Bank*. 2016. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781597822268.071.ch007>
49. Mutongwa S, Abeka S. Factors Affecting Integrated Financial Management Information System Application in Kenyan Public Sector. *Journal of Scientific and Engineering Research*. 2017. Vol. 4, No. 9. P. 444-452.
50. Patel. T., Jilani J. S. Benefits & Pitfalls In Implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) In India. *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR)*. 2021. Vol. 8, No. 6. P. 746-750. URL: <https://www.jetir.org/papers/JETIR2106245.pdf>
51. Mainza M. An Assessment of the Integrated Financial Management Information System Implementation: A Case Study of the Ministry of Finance. *The University of Zambia*. 2022. 120 p. URL: <http://dspace.unza.zm/handle/123456789/7606>
52. Shyam S. Value Creation, Distribution, and Integrated Financial Reporting. *Indian Accounting Review*. 2017. Vol. 21, No. 1. P. 1-18. URL: <https://ssrn.com/abstract=2964950>
53. Tawfiq A-R. Accounting Information Systems. *Education and Linguistics Research*. 2018. Vol. 4, No. 2. P. 104-110. DOI: <https://doi.org/10.5296/elr.v4i2.14045>
54. Mohamed Y. R, Ismail Z., Smith M. Ethnicity and accounting conservatism: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*. 2012. Vol. 20, No. 1 P. 34-57. DOI: <https://doi.org/10.1108/13217341211224718>
55. Tabaku E., Duci E., Kapciu R., Kosova R., Lazaj A. The Evolution of Technology in Accounting and Corporate Finance: Implications for Business Adaptation and Competitiveness. *International Research Journal of Modernization in Engineering Technology and Science*. 2025. Vol. 7, No. 1. P. 2319-2330. DOI: <https://www.doi.org/10.56726/IRJMETS66318>

56. Tilahun M. A. Review on Determinants of Accounting Information System Adoption. *Science Journal of Business and Management*. 2019. Vol. 7, No. 1. P. 17-22. DOI: <https://doi.org/10.11648/j.sjbm.20190701.13>
57. Kanthunkako M. Challenges of Integrated Financial Management Information System (IFMIS) on fiscal management of public funds in ministry departments. *I-manager's Journal on Economics & Commerce*. 2023. Vol. 5, No. 1. P. 1-5. DOI: <https://doi.org/10.26634/jecom.5.1.21261>
58. Uganda. Public Expenditure Review 2022-2023: Module II (B). Intergovernmental Fiscal Transfers. *World Bank*. 2024. 92 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/41444>
59. Gambia. The Public Administration Modernization for Citizen Centric Service Delivery Project. *World Bank*. 2024. 109 p. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/099110824104514168>
60. Preventing a Lost Decade in Education in the Lao PDR – Public Expenditure Review and Financial Management in Education Analysis (English). World Bank Group. 2023. 136 p. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/099011624014536949>
61. Hunt L. C., Valentine J., Mells T.; Surapaneni V., Flanagan K., Alcaide M. D., Kramer M., Huntington J. ICT Procurement in Africa. Governance and the Digital Economy in Africa Technical Background Paper Series. *World Bank*. 2023. 50 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/40277>
62. Navigating Fiscal Realities for Equitable Growth in Georgia. *World Bank Group*. 2025. 95 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/43157>
63. From Policy to Impact: Fiscal Incidence Analysis in Armenia. *World Bank*. 2025. 82 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/43341>
64. Debt transparency in developing economies. *World Bank Report*. 2021. URL: <https://www.clipr.cc/GJ4d2>

65. Implementation of the International Public Sector Accounting Standards in Europe: Variations on a Global Theme (2021). ResearchGate / Emerald. <https://www.emerald.com/>

66. International Public Sector Financial Accountability Index: 2025. *International Federation of Accountants (IFAC)*. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2025>

67. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-p>

68. Ukraine. Analysis of E-Government Reform Options and Implementation Plan. *World Bank*. 2018. 82 p. URL: <https://clipr.cc/Wk7Ms>

69. Ukraine. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance Assessment Report. *World Bank*. 2019. 196 p. URL: <https://www.pefa.org/node/3676>

70. Karippacheril T. G., Encinas A., Inaki L., Martinez C., Lucia A., Conrad D., Satyajit S. Playbook on Digital Social Protection Delivery Systems: Towards Dynamic Inclusion and Interoperability. *World Bank*. 2024. 212 p. DOI: <https://doi.org/10.1596/41527>

71. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

72. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

73. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022 – 2025 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 грудня

2021 року № 1805-р. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-p>

74. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

75. Кодекс законів про працю України: Закон України від 4 січня 1992 року № 2032-XII. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

76. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>

77. Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>

78. Про індексацію грошових доходів населення: Закон України від 3 липня 1991 року № 1282-XII. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>

79. Про відпустки: Закон України від 15 листопада 1996 року № 504/96-ВР. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>

80. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8 липня 2010 року № 2464-VI. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

81. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21 вересня 2006 року № 185-V. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>

82. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

83. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>

84. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0088-11>

85. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»: Наказ Міністерства фінансів України від 25 січня 2012 року № 52. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12>

86. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

87. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>

88. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>

89. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>

90. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>

91. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11>

92. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11>

93. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>

94. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11>

95. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 11 серпня 2011 року № 1022. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>

96. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 року № 1798. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>

97. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 року № 1798. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12>

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>

99. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12>

100. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>

101. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2017 року № 943. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>

102. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 2

березня 2012 року № 309. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

103. Diamond, J. & Khemani, P. (2005). Introducing Financial Management Information Systems in Developing Countries. IMF Working Paper WP/05/196. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05196.pdf>

104. Pattanayak, S. & Fainboim, I. (2011). Treasury Single Account: An Essential Tool for Government Cash Management. IMF Technical Notes and Manuals. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1004.pdf>

105. Pattanayak, S. (2016). Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors. IMF Technical Notes and Manuals. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf>

106. Chêne, M. (2009). The Implementation of Integrated Financial Management Information Systems (IFMIS). U4 Anti-Corruption Resource Centre, Expert Answer. <https://www.u4.no/publications/the-implementation-of-integrated-financial-management-systems-ifmis/>

107. Rodin-Brown, E. (2008). Integrated Financial Management Information Systems: A Practical Guide. USAID, Report prepared by The Louis Berger Group, Inc. and Development Alternatives, Inc. https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADM857.pdf

108. Peterson, S. (2006). Automating Public Financial Management in Developing Countries. John F. Kennedy School of Government Working Paper No. RWP06-043. <https://www.hks.harvard.edu/publications/automating-public-financial-management-developing-countries>

109. Peterson, S. (2010). Reforming Public Financial Management in Africa. HKS Faculty Research Working Paper Series RWP10-048, Harvard University. <https://www.hks.harvard.edu/publications/reforming-public-financial-management-africa>

110. Rajaram, A., Le, T.M., Biletska, N., & Brumby, J. (2010). A Diagnostic Framework for Assessing Public Investment Management. World Bank Policy Research Paper 5397. <https://documents.worldbank.org/curated/en/> (Search by title)
111. Dener, C. (2017). Toolkit for Rapid Assessment of Treasury Single Account (TSA) Operations. World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/731931509729169176/>
112. World Bank Independent Evaluation Group (2021). World Bank Support for Public Financial and Debt Management in IDA-Eligible Countries: An Independent Evaluation. <https://ieg.worldbankgroup.org/evaluations/public-financial-debt-management>
113. Schick, A. (1998). A Contemporary Approach to Public Expenditure Management. World Bank Institute, Working Paper 35116. <https://documents.worldbank.org/curated/en/>
114. Schick, A. (1998). Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms. The World Bank Research Observer, 13(1), 123–131. <https://doi.org/10.1093/wbro/13.1.123>
115. Arenas de Mesa, A. & Uña, G. (2012). Integrated Financial Management Information Systems in Latin America: Strategic Aspects and Challenges. IMF eLibrary. <https://www.elibrary.imf.org/>
116. Schiavo-Campo, S. (2017). Government Budgeting and Expenditure Management: Principles and International Practice. Taylor & Francis. <https://www.routledge.com/Government-Budgeting-and-Expenditure-Management/Schiavo-Campo/p/book/9781138657700>
117. Piatti-Fünfkirchen, M., Hashim, A., & Wescott, C. (2017). From Stumbling Block to Enabler: The Role of Public Financial Management in Health Service Delivery in Sub-Saharan Africa and South Asia. Health Systems & Reform, 3(4), 288–297. <https://doi.org/10.1080/23288604.2017.1353494>

118. Piatti-Fünfkirchen, M. & Schneider, A. (2018). Changing the Organizational Logic of Public Financial Management in Sub-Saharan Africa. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(4), 428–448. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2018-0073>
119. Njonde, J.N. & Kimanzi, K. (2014). Effect of Integrated Financial Management Information System on Performance of Public Sector: A Case of Nairobi County Government. *International Journal of Social Sciences and Entrepreneurship*, 1(12), 913–936. <https://www.ijssse.com/>
120. Laizer, E. & Suomi, R. (2016). Evaluation of Integrated Financial Management Information System (IFMIS) in Tanzania. University of Turku, Finland <https://www.researchgate.net/>
121. Biney, E. Integrated Financial Management Information System Project Implementation in Ghana Government Ministries. UGSpace Repository, University of Ghana. <http://ugspace.ug.edu.gh/handle/123456789/35228>
122. Sikabanga, N. & Haabazoka, L. (2025). Evaluating the Usage of Integrated Financial Management Information Systems (IFMIS) in Enhancing Public Financial Management in Zambia. *East African Finance Journal*. <https://www.ijcsacademia.com/>
- 123 Gakuu, J.K. & Nyambura, E.N. (2014). Factors Influencing Implementation of IFMIS in Kenya Government Ministries. ResearchGate. <https://www.researchgate.net/>
124. Wamuyu, P.K. & Conrad, L. (2013). Determinants of Integrated Financial Management Information System Performance in Public Sector Organizations. Paper Publications. <https://www.paperpublications.org/>
125. Muriithi, S.M. & Waweru, N.M. (2015). Successful Implementation of IFMIS in Kenya. *International Journal of Business and Management*, 10(6). <https://doi.org/10.5539/ijbm.v10n6p>

126. Osei-Bonsu, N. (2014). Integrated Financial Management Information System (IFMIS) in Ghana. *International Journal of Finance and Accounting*, 3(6), 325–334. <https://doi.org/10.5923/j.ijfa.20140306.01>
127. Mwangi, J.K. (2016). Effect of Integrated Financial Management Information System on Financial Management in Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4(4). <http://ijecm.co.uk/>
128. Kinyua, J.K. (2016). Effect of IFMIS on Financial Management in County Governments in Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4(6). <http://ijecm.co.uk/>
129. Nzeki, C.M. (2013). Factors Affecting Implementation of IFMIS in Kenya. University of Nairobi Repository. <http://erepository.uonbi.ac.ke/>
130. Otieno, O.C. (2014). The Effect of IFMIS on Financial Reporting in Kenya. University of Nairobi Repository. <http://erepository.uonbi.ac.ke/>
131. Muriuki, P.M. (2014). Challenges Facing Implementation of IFMIS in Kenya. University of Nairobi Repository. <http://erepository.uonbi.ac.ke/>
132. Aryani, D.N. (2023). Integrated Financial Management Information System: Exploring Implementation Challenges and Benefits in Organizational Contexts. *West Science Information System and Technology*, 1(2). <https://www.semanticscholar.org/>
133. Osei-Bonsu, N. (2014). IFMIS and Public Sector Accountability in Ghana. *International Journal of Finance and Accounting*. <https://www.sapub.org/>
134. Acheampong, E. (2016). IFMIS and Public Sector Accountability in Ghana. University of Ghana, UGSpace Repository. <http://ugspace.ug.edu.gh/>
135. Muriithi, J.G. (2017). Effect of IFMIS on Financial Management in Kenya. University of Nairobi Repository. <http://erepository.uonbi.ac.ke/>

136. Nyamute, W. (2011). Factors Affecting Effective Implementation of IFMIS in Government Ministries. University of Nairobi Repository. <http://erepository.uonbi.ac.ke/>

137. Challenges in the Implementation of the Integrated Financial Management System: An Approach Based on Governance and Institutional Capacity in Local Governments (2026). ResearchGate. <https://www.researchgate.net/>

138. Ghana Integrated Financial Management Information System and Public Sector Accountability (2024/2025). Taylor & Francis / Tandfonline. <https://www.tandfonline.com/>

139. Integrated Financial Management Information Systems: Guidelines for Effective Implementation by the Public Sector of South Africa (2026). ResearchGate. <https://www.researchgate.net/>

140. Challenges Facing the Implementation of IFMIS in Technical and Vocational Education and Training Institutions in Nairobi County. ResearchGate. <https://www.researchgate.net/>

141. Effect of IFMIS on Success of Public Sector Budgeting Process in Kenya. ResearchGate. <https://www.researchgate.net/>

142. Peterson, S. (2007). Imperfect Systems: IFMISs in Africa. In World Bank and CABRO Conference on Budget Management and Public Financial Accountability, Pretoria, South Africa. <https://www.researchgate.net/>

143. IFMIS Implementation, Integration and Consolidation (2023). Centre for Financial Reporting Reform, World Bank. <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/brief/financial-management-information-systems-fmis>

144. IFMIS Project 2018–2022: Modernization of Public Financial Management Systems in Trinidad and Tobago. Ministry of Finance, Trinidad and Tobago. <https://www.finance.gov.tt/>

145. Implementing Integrated Financial Management Information Systems (2015). GOV.UK / DFID. <https://www.gov.uk/>
146. Dorotinsky, W. & Matsuda, Y. (2002). Reforming the Financial Management Information System in Developing Countries. World Bank. <https://documents.worldbank.org/>
147. World Bank IEG (2016a). Cambodia: FMIS Project Evaluation. World Bank Independent Evaluation Group. <https://ieg.worldbankgroup.org/>
148. World Bank IEG (2016b). Ghana: FMIS Project Evaluation. World Bank Independent Evaluation Group. <https://ieg.worldbankgroup.org/>
149. World Bank IEG (2016c). Malawi: FMIS Project Evaluation. World Bank Independent Evaluation Group. <https://ieg.worldbankgroup.org/>
150. World Bank IEG (2016d). Vietnam: FMIS Project Evaluation. World Bank Independent Evaluation Group. <https://ieg.worldbankgroup.org/>
151. World Bank IEG (2016e). Zambia: FMIS Project Evaluation. World Bank Independent Evaluation Group. <https://ieg.worldbankgroup.org/>
152. World Bank (2019). Modernization of Financial Information Systems in GoI — Transition to an Integrated Financial Management System (IFMIS). World Bank Documents. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/30987809>
153. World Bank (2020). Finding Fraud: GovTech and Fraud Detection in Public Administration. World Bank Documents. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/32493262>
154. World Bank (2012). Good Urban Governance through ICT: Issues, Analysis, and Strategies. World Bank Documents. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/16552813>

155. World Bank (2014). Institutions Taking Root: Building State Capacity in Challenging Contexts. World Bank Documents. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/20206610>

156. World Bank (2008). Operationalizing the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). World Bank Note No. 3. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/8667802>

157. World Bank (2010). Public Sector Accounting and Auditing in South Asia: A Comparison to International Standards. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/12674375>

158. World Bank (2024). Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics — Addressing the Differences between IPSAS, GFS, and ESA. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/34293005>

159. World Bank (2022). Impact of COVID-19 on Financial Reporting in Latin America and the Caribbean. World Bank Equitable Growth, Finance & Institutions Insight. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/33725471>

160. World Bank (2007). Bhutan — Public Sector Accounting and Auditing: A Comparison to International Standards. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/7606464>

161. World Bank (2007). Nepal — Public Sector Accounting and Auditing: A Comparison to International Standards. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/8667802>

162. World Bank (2007). Bangladesh — Public Sector Accounting and Auditing: A Comparison to International Standards. <https://documentsinternal.worldbank.org/Search/7606464>

163. Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C.P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2021). What Emerging Economies and Low-Income Countries Need to Do Before Adopting International Public Sector Accounting Standards. World Bank Governance Blog.

<https://blogs.worldbank.org/governance/what-emerging-economies-and-low-income-countries-need-do-adopting-international-public>

164. IPSASB (2014). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Conceptual-Framework.pdf>

165. IPSASB (2003). Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting (Cash Basis IPSAS). International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/>

166. Maali, B.M. & Morshed, A. (2025). Impact of IPSAS Adoption on Governance and Corruption: A Comparative Study of Southern Europe. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(2), 67. MDPI. <https://doi.org/10.3390/jrfm18020067>

167. Alade, M.E. (2025). IPSAS Implementation, Extent of Compliance, Responsible Factors, and Impacts: A Review of Literature. *International Journal of Economics, Business and Management Research*. <https://doi.org/10.51505/IJEBMR.2025.9806>

168. Alessa, N. (2024). IPSAS Adoption in Developing Countries: Drivers, Challenges and Outcomes. <https://doi.org/10.55365/1923.x2024.22.51>

169. Chilingwe, F. & Kabwe, M. (2025). Examining the Factors Affecting the Implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Zambia. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 26(1). <https://doi.org/10.30574/wjarr.2025.26.1.1133>

170. Chol, B.J.G. & Musau, S. (2025). Adoption of International Public Sector Accounting Standards, Governance and Quality of Financial Reporting in Juba City Council, South Sudan. *Stratford Peer Reviewed Journals*. <https://doi.org/10.53819/81018102t5355>

171. Castañeda-Rodríguez, V. (2022). Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability? *BAR — Brazilian Administration Review*. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2022210071>

172. Whitefield, A.A. & Savvas, P. (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The Challenges Faced by the United Nations in Producing UN-IPSAS Compliant Financial Reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*. <https://doi.org/10.47604/ijfa.42>

173. Duenya, M.I., Upaa, J.U., & Tsegba, I.N. (2017). Impact of International Public Sector Accounting Standards Adoption on Accountability in Public Sector Financial Reporting in Nigeria. *Archives of Business Research*, 5(10). <https://doi.org/10.14738/abr.510.3693>

174. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>

175. Adhikari, P. & Mellemvik, F. (2010). The Adoption of IPSASs in South Asia: A Comparative Study of Seven Countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10, 169–199. [https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2010\)00000100110000010011](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2010)00000100110000010011)

176. Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>

177. Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>

178. Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of the IPSASs. *International*

Review of Administrative Sciences, 73(2), 293–317.
<https://doi.org/10.1177/0020852307077959>

179. Oulasvirta, L. (2014). The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC: A Critical Case Study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>

180. Grossi, G. & Soverchia, M. (2011). European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *Abacus*, 47(4), 525–552.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>

181. Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and Institutionalization of Public Sector Accounting Reforms in Less Developed Countries: A Comparative Study of the Nepalese and Sri Lankan Central Governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.12.001>

182. Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807. <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>

183. Connolly, C. & Hyndman, N. (2006). The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 272–290.
<https://doi.org/10.1108/09513570610656123>

184. Harun, H., Van-Peursem, K., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of Accrual Accounting in the Indonesian Public Sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 257–285. <https://doi.org/10.1108/18325911211258308>

185. Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing Public Sector Accounting in Europe: Thinking Out of the Box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>

186. Saleh, Z. & Pendlebury, M.W. (2006). Accruals Accounting in Government — Developments in Malaysia. *Asia Pacific Business Review*, 12(4), 421–435. <https://doi.org/10.1080/13602380600571144>
187. Carlin, T.M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309–336. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2005.00223.x>
188. Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector — Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
189. Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public Sector to Public Services: 20 Years of "Contextual" Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129–169. <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>
190. Heald, D. & Georgiou, G. (2011). The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account. *Abacus*, 47(4), 446–476. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00349.x>
191. Steccolini, I. (2004). Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327–350. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00394.x>
192. Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Public Management Review*, 10(2), 175–196. <https://doi.org/10.1080/14719030801928573>
193. Falkman, P. & Tagesson, T. (2008). Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Reporting: Fiscal Illusions and the Case of Swedish Central Government. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 271–283. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00453.x>

194. Lye, J., Perera, H., & Rahman, A. (2005). The Evolution of Accruals-Based Crown (Government) Financial Statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 784–815. <https://doi.org/10.1108/09513570510627711>
195. Christensen, M. (2002). Accrual Accounting in the Public Sector: The Case of the New South Wales Government. *Accounting History*, 7(2), 93–124. <https://doi.org/10.1177/103237320200700205>
196. Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59. <https://doi.org/10.1108/09513579210008244>
197. Mellett, H. (2002). The Role of the 'Resource Accounting' in the UK Government's Quest for 'Better Accounting'. *British Accounting Review*, 34(4), 371–390. <https://doi.org/10.1006/bare.2002.0213>
198. Tickell, G. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71–78. <https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32>
199. Brusca, I. & Montesinos, V. (2006). Are Citizens Significant Users of Government Financial Information? *Public Money & Management*, 26(4), 205–209. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00524.x>
200. Grossi, G. & Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
201. Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (Eds.) (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1057/9781137461346>
202. Wang, Z. & Miraj, J. (2020). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies: Analysis of Five

South Asian Countries. *Research in World Economy*, 11(1).
<https://doi.org/10.5430/rwe.v11n1p>

203. Wynne, A. (2008). Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? *Public Fund Digest*, 6(1), 25–38.
<https://www.icgfm.org/>

204. Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. *Public Fund Digest*, 4(1), 78–99.
<https://www.icgfm.org/>

205. Ouda, H. (2010). Towards a Generic Model for Government Sector Reform: The New Zealand Experience. *International Journal on Governmental Financial Management*, 10(1), 78–100. <https://www.icgfm.org/>

206. Wynne, A. (2004). Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Financial Reporting? ACCA Research Report No. 86.
<https://www.accaglobal.com/>

207. Мельник Т.Г., Михальська О.Л., Травінська С.І., Фещенко Є.А. Облік і контроль в бюджетних установах. 2023

ДОДАТКИ

Додаток А

Огляд досліджень за тематикою «Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованих систем фінансового управління (IFMIS) у державному секторі» за період 2009 – 2025 рр.

№ з/П	Автор	Тема	Рік	Огляд
1.	Фаріон А.І.	Модернізація бухгалтерського обліку в державному сектору України та шляхи її реалізації (автореферат дисертації)	2011	Результатами дослідження, які характеризують наукову новизну дисертаційної роботи, є: <i>вперше:</i> – розроблено структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ України, яка відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в державному секторі. удосконалено: – методичні положення бухгалтерського обліку витрат суб'єктів СЗДУ через обґрунтування визнання порядку витрат, їх складу та відображення у фінансовій звітності відповідно до положень Н(П)СБОДС та П(С)БО, що сприятиме посиленню контролю за напрямками здійснення витрат; – порядок представлення бюджетної інформації у фінансових звітах суб'єктів СЗДУ України відповідно до МСБОДС та вітчизняної практики складання та подання бюджетів та кошторисів в процесі уточнення процедури порівняння передбачених та фактичних обсягів доходів і витрат, узгодження фактичних сум доходів та витрат у фінансовій звітності. – організацію праці облікових працівників головних розпорядників бюджетних коштів як особливих учасників бюджетного процесу та суб'єктів СЗДУ, шляхом формування складу їх бухгалтерських підрозділів, уточнення функцій та завдань головних бухгалтерів. При

				запровадженні у практику запропонованих положень забезпечить комплексне суцільне дослідження та охоплення обліковим підрозділом головного розпорядника бюджетних коштів як власної господарської діяльності, так контрольованих розпорядників бюджетних коштів; – положення методичної та програмної складової процесу організації забезпечення облікового процесу суб'єктів СЗДУ через визначення комплексу робіт з формування оновленого методичного забезпечення, розробку комп'ютерної моделі бухгалтерського обліку, порядку впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ, що уможливить створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ; – методологічні положення бухгалтерського обліку в СЗДУ через обґрунтування необхідності запровадження методу нарахування в бухгалтерський облік всіх суб'єктів СЗДУ, що забезпечує гармонізацію вказаної складової вітчизняної облікової системи до міжнародних підходів методології та методики бухгалтерського обліку відповідно до МСБОДС;
2.	Ловінська Л.Г., Сушко Н.І., Свірко С.В., Гізатуліна Л.В., Фаріон А.І., Дорошенко О.О., Калюга Є.В., Заєвська Ж.А.	Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами (монографія)	2013	Найкраща практика УДФ має бути підкріплена добре структурованим планом рахунків, який одночасно повинен підтримувати подання бюджету, детальний звіт про витрати, моніторинг і звітність, а також фінансовий і статистичний аналіз. ПР має бути вичерпним, забезпечуючи інтеграцію всіх операцій держави, зокрема фінансування від партнерів з розвитку. Звітність в державному секторі повинна вестися з дотриманням строків, для чого потрібно злагоджена інтегрована

				система фінансового управління (IFMIS), підтримувана облікової політикою і правилами, щоб вести облік угод по мірі їх проведення (або відразу після здійснення). Завдяки цьому звіти складаються і поширюються своєчасно, сприяючи більш ефективному прийняттю рішень. Прийняття стандартів звітності, таких як IPSAS за касовим методом або методом нарахування, також сприяє послідовності і сумлінності у справі подання фінансової інформації державними органами.
3.	Метелиця В.М., к.е.н., с.н.с.	Проблемні питання модернізації обліку у державному секторі (стаття)	2009	Інтеграція України в Світове Співтовариство відкрила перед національною економікою широкі можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами, з одного боку, та викликала необхідність реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, – з іншого. Історичним аспектам обліку в державному секторі присвячені праці Ф. Бутинця, Т. Джоги, Л., С. Свірко. Питання законодавчо-нормативного регулювання та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі висвітлені у працях Н. Сушко, О. Шунь. Окремі аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів досліджували С. Булгакова, Т. Канева та Ю. Лаган. Проте, недостатня увага присвячена проблемі створення інституту державних бухгалтерів та відпрацюванню методики бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі на основі стандартів IPSAS. Передумовами модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є чотири основні фактори еволюції, що встановлені міжнародною практикою:

				Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку. Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (COT, ЄС). <i>Поява нових інформаційних технологій.</i> Сучасні технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту. <i>Розповсюдження міжнародних стандартів.</i> Бюджетний облік не є предметом міжнародних стандартів, тоді як майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату.
4.	Яровенко Т.С. Гузенко Ю.А., Масіч Т.О.	Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи (стаття)	2016	У останні роки ведеться активна робота щодо врегулювання системи бухгалтерського обліку державного сектору, а відповідне законодавство наближається до стабілізації. Основною особливістю одного з найважливіших галузевих

				бухгалтерських обліків в Україні – обліку бюджетних установ є його достатньо жорстка регламентація великою кількістю нормативно-правових актів. Законодавчо-методологічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетній сфері потребує подальшого вдосконалення шляхом не кількісного, а якісного розвитку та гармонізації із міжнародними стандартами. Крім того, вагомі результати у реформуванні національних підходів бухгалтерського обліку державних та комунальних підприємств, установ та організацій може мати безпосередня співпраця з Міжнародною Федерацією бухгалтерів та Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності.
5.	Атамас П.Й.	Основи обліку в бюджетних установах (навчальний посібник)	2015	Розвиток установ бюджетної сфери вимагає підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання. У той же час, враховуючи напруженість бюджету, для зменшення дефіциту коштів для утримання бюджетних установ необхідно активніше запроваджувати комерційні відносини в системі бюджетних установ (в розумних межах). Поєднання бюджетного фінансування і комерційної діяльності сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установ невиробничої сфери. За допомогою коштів, отриманих від комерційної діяльності, з'являється можливість покращити якісні показники роботи цих установ, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему оплати праці працівників невиробничої сфери, зміцнити матеріальну базу

				бюджетних установ, розширити сферу їхньої діяльності.
6.	R.A. Adams	Meaning, Purpose And Users Of Public Sector Accounting (article)	2014	Public sector accounting can be used to measure incoming revenue and outgoing expenses of the government. It can also be used for budgeting, planning and forecasting. Although the main aim of most public sector entities is not to generate profit, it is still important to know how an agency is doing financially. The public sector is government accounting. Since they are not for profit businesses, the accounting for them is different from accounting for businesses that are for profit maximization.
7.	Eric Adjei	What is public sector accounting (article)	2021	Public Sector Accounting is an information system designed to measure financial information (transactions) of public sector organizations for purposes of planning, appraisal, reporting, evaluation and management of the organizations. Properly designed public sector accounting is designed to capture all transactions involving government funds, allow for comparison of actual and budget results, give government timely information about revenue and expenditure, and provide information useful to assess the efficiency of government programs.

Визначення та функціональність IFMIS в академічній літературі

Визначення	Функціональність	Джерело, автор, рік
IFMIS – це комплексні програмні додатки, розроблені для оптимізації та автоматизації процесів фінансового менеджменту в організаціях, що інтегрують такі модулі, як бухгалтерський облік, бюджетування, закупівлі та звітність, для підвищення фінансової прозорості, підзвітності та операційної ефективності.	1. Інтеграція фінансових модулів: – бухгалтерський облік – Бюджетування – Закупівлі – Казначейство – Звітність. 2. Обмін даними в режимі реального часу 3. Автоматизація рутинних завдань	Інтегрована система фінансового інформаційного менеджменту: дослідження проблем впровадження та переваг в організаційних контекстах, Ніта Ар'яні, 2023 [5]
IFMIS призначені для управління, відстеження та захисту процесів закупівель та фінансів у державних установах, сприяючи ефективному використанню та розподілу ресурсів.	У дослідженні висвітлено такі функції IFMIS: – Управління фінансовими ресурсами. – Фінансова звітність. – Управління грошовими потоками. – Ведення обліку. – Інтеграція фінансового обліку.	Інтеграція процесів фінансового обліку з управлінням ресурсами уряду, Ротіч Амос Кіпнгено, 2024 [6]
IFMIS – це комплексні інструменти, що підвищують прозорість, підзвітність та ефективність фінансового управління в освітніх закладах. Вони підтримують планування, виконання та контроль фінансових ресурсів, що зрештою сприяє покращенню якості освіти та розвитку інфраструктури.	У дослідженні визначено кілька ключових функцій IFMIS: – Електронне бюджетування. – Автоматизоване управління грошовими коштами. – Електронні закупівлі. – Автоматизована фінансова звітність.	«Розробка інформаційних систем фінансового менеджменту в навчальних закладах: стратегія та впровадження», Аріна Санті та ін., 2024 [7]
IFMIS – це комплексні системи, що використовуються державними установами для управління даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищуючи ефективність та результативність процесів фінансової звітності.	Дослідження вказує на кілька функцій IFMIS серед державних установ Кенії: – Електронне бюджетування. – Автоматизоване управління готівкою. – Електронні закупівлі. – Автоматизована фінансова звітність.	Інтегрована система фінансового менеджменту та якості фінансової звітності державних установ Кенії, Patrick Cheruiyot Tum, Ibrahim Tirimba Ondabu, 2023 [8]
IFMIS – це системи, що підтримують бюджетні, фінансові та бухгалтерські процеси в державному секторі, забезпечуючи централізований реєстр доходів і витрат, тим самим покращуючи управління державними фінансами та	Функції IFMIS в Нигерії: – Управління бюджетом. – Управління грошовими коштами. – Управління закупівлями. – Автоматизація фінансової звітності.	Інтегрована система фінансового управління та розслідування шахрайства в державному секторі Нигерії, Izang, J. Ua , Owolabi, S.Ab,

допомагаючи у розслідуванні шахрайства.		Odunlade, O. Ac, International Journal of Research Publications, 2022 [9]
IFMIS – це інструменти бюджетування та бухгалтерського обліку на базі ІТ, які об'єднують функції фінансового менеджменту, покращуючи фінансове управління, розподіл ресурсів, прозорість та підзвітність, одночасно зменшуючи витрати та шахрайство за допомогою інтегрованих модулів для різних видів фінансової діяльності уряду.	У дослідженні висвітлено кілька ключових функцій, необхідних для покращення управління державними фінансами, зокрема: – Системи організаційної підзвітності. – Управління грошовими коштами. – Системи бюджетування. – Системи внутрішнього контролю. – Системи фінансової звітності.	Дослідження застосування проектів інтегрованої реформи управління державними фінансами в Ліберії в Міністерстві фінансів та планування розвитку, Елвін Бойє Доло, 2021 An Investigation into the Application of the Integrated Public Financial Management Reform Projects in Liberia at the Ministry of Finance and Development Planning, Alvin Boye Dolo, 2021 [10]
IFMIS – це цифрові платформи, які оптимізують управління державними фінансами шляхом інтеграції різних фінансових процесів, підвищення ефективності, прозорості та підзвітності у фінансових операціях.	Дослідження IFMIS в окружних органах влади Кенії визначає кілька ключових функцій, які суттєво впливають на якість управління державними фінансами: – Управління доходами. – Бюджетна практика. – Управління даними та звітність. – Внутрішній контроль. – Автоматизація фінансових процесів.	Вплив інтегрованих систем управління інформацією про фінансові доходи на фінансовий менеджмент в урядах округів, Кенія, Консолата Нгала, Бен Ондік Алала, 2023 Effect of Integrated Financial Management Information Revenue Systems on Financial Management in County Governments, Kenya, Consolata Ngala, Ben Ondiek Alala, 2023 [11]

Джерело: складено автором на основі джерел [5-11]

Додаток В

Облікова основа інтегрованих систем фінансового управління
у державному секторі

№ з/п	Країна	IFMIS (платформа, на якій реалізована програма)	Рейтинг	Концептуальна основа	Стандарти обліку у державному секторі
1.	Афганістан	FreeBalance	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
2.	Албанія	Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
3.	Алжир	LDSW > Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
4.	Андорра	LDSW	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
5.	Ангола	LDSW > Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
6.	Антигуа і Барбуда	FreeBalance	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
7.	Аргентина	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти
8.	Вірменія	LDSW	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
9.	Австралія	SAP	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСФЗ
10.	Австрія	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
11.	Азербайджан	SAP	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
12.	Багами	LDSW	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
13.	Бахрейн	Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
14.	Бангладеш	LDSW	B	Касовий метор	Національні стандарти
15.	Барбадос	SmartStream	C	Метод часткового нарахування	Пряме застосування МСБОДС без модифікації
16.	Білорусь	LDSW	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти

17.	Бельгія	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти
18.	Беліз	SmartStream	C	Касовий метод	Національні стандарти
19.	Бенін	LDSW > Oracle	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
20.	Бутан	LDSW	B	Касовий метод	Пряме застосування МСБОДС
21.	Болівія	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
22.	Боснія і Герцеговина	Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
23.	Ботсвана	Oracle	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
24.	Бразилія	LDSW + OSS	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОД
25.	Бруней-Даруссалам	LDSW > Oracle	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
26.	Болгарія	LDSW	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
27.	Буркіна-Фасо	COTS > Oracle	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
28.	Бурунді	LDSW > MS SQL	D	Метод часткового нарахування	Пряме застосування МСБОДС без модифікації
29.	Камбоджа	People Soft, Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
30.	Камерун	LDSW > MS SQL	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
31.	Канада	FreeBalance	B	Метод нарахування	Національні стандарти
32.	Кабо-Верде	LDSW > Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
33.	Центральноафриканська Республіка	LDSW	D	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
34.	Чад	COTS > Oracle	D	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОД
35.	Чилі	LDSW > Oracle	B	Метод нарахування	МСБОДС модифіковані під місцевий контекст

36.	Китай	LDSW > Sybase	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
37.	Колумбія	LDSW > MS SQL	A	Метод нарахування	МСБОДС модифіковані під місцевий контекст
38.	Коморські Острови	SIM-Ba > MS SQL	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
39.	Конго, Респ.	LDSW + OSS	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
40.	Конго, Дем.	MS Navision	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
41.	Коста-Ріка	MS SQL + SAP	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
42.	Кот-д'Івуар	LDSW	C		
43.	Хорватія	SAP	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
44.	Куба	LDSW	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
45.	Кіпр	SAP	C	Касовий метод	Національні стандарти на основі МСБОДС
46.	Чеська Республіка	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОД
47.	Данія	MS Navision	B	Метод нарахування	Національні стандарти
48.	Джибуті	LDSW	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
49.	Домініка	SmartStream	C		
50.	Домініканська Республіка	LDSW > Oracle	B	Метод нарахування	МСБОДС без модифікації
51.	Еквадор	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОД
52.	Єгипет	Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
53.	Сальвадор	LDSW > Informix	A	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
54.	Екваторіальна Гвінея	–	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
55.	Еритрея	–	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
56.	Естонія	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОД

57.	Ефіопія	LDSW > Oracle	C	Касовий метод	Національні стандарти
58.	Фіджі	Infor FMS	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
59.	Фінляндія	SAP + Logica	B	Метод нарахування	Національні стандарти
60.	Франція	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти
61.	Габон	LDSW > Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
62.	Гамбія	Web (Epicor v9)	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптований під національний контекст
63.	Грузія	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
64.	Німеччина	SAP	A	Касовий метод	Національні стандарти
65.	Гана	Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
66.	Греція	SAP	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
67.	Гренада	SmartStream	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
68.	Гватемала	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти
69.	Гвінея	Oracle	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
70.	Гвінея-Бісау	LDSW > Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
71.	Гаяна	FreeBalance	C	Касовий метод	Національні стандарти
72.	Гаїті	LDSW > Oracle	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
73.	Гондурас	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
74.	САР Гонконг, Китай	Oracle	B	Метод нарахування	Національні стандарти
75.	Угорщина	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
76.	Ісландія	Oracle	B	Метод нарахування	МСБОДС адаптовані під національний контекст

77.	Індія	LDSW > MS SQL	A	Касовий метод	Національні стандарти
78.	Індонезія	Oracle	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
79.	Іран	LDSW	D	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
80.	Ірак	–	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
81.	Ірландія	UNIT4 > Agresso	A	Касовий метод	Національні стандарти
82.	Ізраїль	SAP	C	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
83.	Італія	SAP	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
84.	Ямайка	LDSW > Informix	C	Касовий метод	Національні стандарти
85.	Японія	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти
86.	Йорданія	Oracle	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
87.	Казахстан	Oracle	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
88.	Кенія	Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
89.	Кірібаті	Attaché	D	Касовий метод	Національні стандарти
90.	Корея, ДНР	-	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
91.	Корея, Респ.	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
92.	Косово	FreeBalance	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
93.	Кувейт	LDSW > Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
94.	Киргизька Республіка	LDSW	B	Метод нарахування	Національні стандарти
95.	Лаоська НДР	LDSW > Oracle	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
96.	Латвія	SAP	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
97.	Ліван	LDSW > Oracle	B	Касовий метод	Національні стандарти
98.	Лесото	CS (Epicor 7.3.5)	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації

99.	Ліберія	FreeBalance	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
100.	Лівія	LDSW > MS SQL	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
101.	Ліхтенштейн	–	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
102.	Литва	SAP	B	Метод нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
103.	Люксембург	SAP	C	Касовий метод	Національні стандарти
104.	CAR Макао, Китай	LDSW	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
105.	Македонія	LDSW	B	Касовий метод	Національні стандарти
106.	Мадагаскар	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
107.	Малаві	CS (Epicor 7.3.5)	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
108.	Малайзія	SAP	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
109.	Мальдіви	SAP	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
110.	Малі	LDSW	D	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
111.	Мальта	SAGE 100	B	Касовий метод	Національні стандарти
112.	Маршаллові Острови	4gov	D	Метод нарахування	Національні стандарти
113.	Мавританія	LDSW	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
114.	Маврикій	Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
115.	Мексика	Oracle	A	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
116.	Мікронезія, Фед.	American Fundware	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
117.	Молдова	LDSW > Oracle	B	Метод нарахування	Національні стандарти
118.	Монако	COTS	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
119.	Монголія	FreeBalance	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст

120.	Чорногорія	SAP	D	Касовий метод	Національні стандарти
121.	Марокко	LDSW > Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
122.	Мозамбік	LDSW > Oracle	C	Касовий метод	Національні стандарти
123.	М'янма	LDSW	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
124.	Намібія	Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
125.	Науру	COTS	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
126.	Непал	LDSW > Oracle	B	Касовий метод	Національні стандарти
127.	Нідерланди	LDSW	A	Касовий метод	Національні стандарти
128.	Нова Зеландія	Various	A	Метод нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
129.	Нікарагуа	LDSW > FreeBalance	A	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
130.	Нігер	LDSW > Oracle	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
131.	Нігерія	SAP + LDSW	C	Метод нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
132.	Норвегія	Agresso + SAP	A	Касовий метод	Національні стандарти
133.	Оман	LDSW > DB2	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
134.	Пакистан	SAP	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
135.	Палау	LDSW	D	Метод нарахування	Національні стандарти
136.	Панама	SAP	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
137.	Папуа-Нова Гвінея	LDSW	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
138.	Парагвай	Oracle	A	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
139.	Перу	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
140.	Філіппіни	LDSW > BTMS FreeBalance	B	Метод нарахування	МСБОДС без модифікації
141.	Польща	Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти

142.	Португалія	Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
143.	Катар	Oracle	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
144.	Румунія	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
145.	російська федерація	Oracle (customized)	A	---	----
146.	Руанда	LDSW > Oracle	C	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
147.	Сент-Кітс і Невіс	FITRIX	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
148.	Сент-Люсія	SmartStream	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
149.	Сент-Вінсент і Гренадини	SmartStream	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
150.	Самоа	FinanceOne	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
151.	Сан-Марино	SAP	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
152.	Сан-Томе і Принсіпі	LDSW	C	Касовий метод	Національні стандарти
153.	Саудівська Аравія	Oracle	C	Касовий метод	Національні стандарти
154.	Сенегал	LDSW > Oracle	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
155.	Сербія	SAP + LDSW	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
156.	Сейшельські Острови	LDSW	D	Метод часткового нарахування	МСБОДС без модифікації
157.	Сьєрра-Леоне	FreeBalance	C	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
158.	Сінгапур	SAP	A	Касовий метод	Національні стандарти
159.	Словацька Республіка	SAP + Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
160.	Словенія	Oracle + LDSW	A	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
161.	Соломонові Острови	MS Dynamics AX	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
162.	Сомалі	LDSW	D	Касовий метод	МСБОДС без модифікації

163.	Південно-Африканська Республіка	Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
164.	Південний Судан	FreeBalance	D	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
165.	Іспанія	LDSW > Oracle	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
166.	Шрі-Ланка	LDSW > FreeBalance	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
167.	Судан	LDSW	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
168.	Суринам	FreeBalance	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
169.	Свазіленд	COTS	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
170.	Швеція	LDSW	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
171.	Швейцарія	SAP	B	Метод нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
172.	Сирійська Арабська Республіка	LDSW > MS SQL	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
173.	Китайський Тайбей	LDSW	A	Інформація відсутня	Інформація відсутня
174.	Таджикистан	LDSW	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
175.	Танзанія	Epicor	B	Метод нарахування	МСБОДС без модифікації
176.	Таїланд	SAP	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
177.	Тимор-Лешті	FreeBalance	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
178.	Того	LDSW > Oracle	D	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
179.	Тонга	SunSystems	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
180.	Тринідад і Тобаго	LDSW > FMIS	C	Касовий метод	Національні стандарти
181.	Туніс	LDSW	C	Касовий метод	Національні стандарти
182.	Туреччина	LDSW > Ora / OSS	A	Метод нарахування	МСБОДС модифіковані під

					локальний контекст
183.	Туркменістан	?	D	Інформація відсутня	Інформація відсутня
184.	Тувалу	ACCPAC	D	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
185.	Уганда	Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
186.	Україна	LDSW > Oracle	B	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
187.	Об'єднані Арабські Емірати	Oracle	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
188.	Великобританія	COGNOS	A	Метод нарахування	Національні стандарти на основі МСФЗ
189.	Сполучені Штати Америки	LDSW	A	Метод нарахування	Національні стандарти
190.	Уругвай	LDSW > Oracle	B	Метод часткового нарахування	Національні стандарти
191.	Узбекистан	LDSW	C	Метод часткового нарахування	Національні стандарти на основі МСБОДС
192.	Вануату	SmartStream	D	Метод нарахування	Національні стандарти
193.	Венесуела, РБ	LDSW > Oracle	B	Інформація відсутня	Інформація відсутня
194.	В'єтнам	Oracle	B	Метод часткового нарахування	МСБОДС адаптовані під локальний контекст
195.	Палестина	LDSW > MS SQL	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
196.	Ємен	LDSW > Oracle	C	Інформація відсутня	Інформація відсутня
197.	Замбія	SAP	B	Касовий метод	МСБОДС без модифікації
198.	Зімбабве	SAP	C	Касовий метод	Національні стандарти

Джерело: складено автором на основі досліджень Світового банку і відкритих джерел інформації

Додаток Г

Перелік нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку та
звітності в державному секторі

№ з/п	Назва
1.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 – VI
2.	Бюджетний кодекс України
3.	Кодекс законів про працю України
4.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України»
5.	Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР
6.	Закон України «Про державну службу» від 16 грудня 1993 року № 3723-XII
7.	Закон України «Про державну службу» від 10 грудня 2015 року № 889-VIII
8.	Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03 липня 1991 року № 1282-XII
9.	Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504/96-ВР
10.	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-VI.
11.	Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V
12.	Перелік кодів бюджетної класифікації в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (Додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2015 р. № 1019))
13.	Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 № 1314 (із змінами)
14.	Порядок відчуження об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803 (із змінами)
15.	Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 (із змінами)
16.	Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери; Схема тарифних розрядів посад керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних працівників, професіоналів, фахівців та інших працівників бюджетних установ, закладів та організацій; Схема тарифних розрядів посад (професій) професіоналів, фахівців, керівників інших структурних підрозділів і технічних службовців, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій; Схема тарифних розрядів посад (професій) робітників, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій; Ставки погодинної оплати праці працівників галузей економіки за проведення навчальних занять, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 30 серпня 2002 року № 1298
17.	Положення про види, розміри і порядок надання компенсації громадянам у зв'язку з роботою, яка передбачає доступ до державної таємниці, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 1994 року № 414
18.	Порядок організації та забезпечення режиму секретності в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та

	організаціях, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2013 року № 939
19.	Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 року № 100
20.	Порядок надання державним службовцям матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08 серпня 2016 року № 500
21	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88
22.	Схема посадових окладів на посадах державної служби з урахуванням категорій, підкатегорій та рівнів державних органів у 2023 році; Розмір надбавок до посадових окладів за ранги державних службовців; Перелік посад державної служби, що прирівнюються до відповідних підкатегорій; Умови оплати праці працівників патронатних служб в державних органах; Умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, і працівників Управління адміністративних будинків Господарсько-фінансового департаменту Секретаріату Кабінету Міністрів України, Управління адміністративними будинками Державного управління справами, Управління адміністративними будинками Управління справами Апарату Верховної Ради України; Порядок преміювання державних службовців, які займають посади державної служби категорії «А»; Положення про застосування стимулюючих виплат державним службовцям, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 18 січня 2017 року № 15
23.	Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, непов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 червня 2015 року № 440
24.	Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 року № 1266
25.	Схема посадових окладів посадових осіб митних органів; Схема посадових окладів посадових осіб та працівників спеціалізованого підрозділу апарату Державної митної служби, які безпосередньо здійснюють розроблення програмного забезпечення для митних органів; Розмір надбавок до посадових окладів за спеціальне звання посадових осіб митних органів; Порядок встановлення, призупинення, зменшення чи скасування надбавок та встановлення премій посадовим особам митних органів, посадовим особам та працівникам спеціалізованого підрозділу апарату Державної митної служби, які безпосередньо здійснюють розроблення програмного забезпечення для митних органів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 20 жовтня 2021 року № 1103
26.	Умови оплати праці працівників патронатних служб у державних органах; Умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, і працівників Управління адміністративних будинків Господарсько-фінансового департаменту Секретаріату Кабінету Міністрів України, Управління адміністративними будинками Державного управління справами, Управління адміністративними будинками Управління справами

	Апарату Верховної Ради України, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2019 року № 1112
27.	Питання оплати праці державних службовців на основі класифікації посад у 2024 році (постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2023 року №1409)
28.	Суми витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98
29.	Схеми посадових окладів робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших державних органів; Схеми посадових окладів робітників, зайнятих обслуговуванням органів місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, затверджені наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 23 березня 2021 року № 609 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 17 грудня 2021 року № 1096-21)
30.	Типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій, затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489
31.	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148
32.	Класифікація доходів бюджету; Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету; Економічна класифікацію видатків бюджету; Відомча класифікація видатків та кредитування державного бюджету; Класифікація кредитування бюджету; Класифікація фінансування бюджету за типом кредитора; Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання; Класифікація боргу за типом кредитора; Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання, затверджені наказом Міністерства фінансів України 14.01.2011 № 11
33.	Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету; Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України 12.03.2012 № 333
34.	Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України 13.03.1998 № 59
35.	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 № 1203
36.	Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219
37.	Типова кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219
38.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541

39.	36 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
40.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
41.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів від 25.01.2012 № 52
42.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
43.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
44.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
45.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
46.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
47.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
48.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
49.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
50.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
51.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022
52.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
53.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
54.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568

55.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
56.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
57.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943
58.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879
59.	Типові форми для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572
60.	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372
61.	Форми карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604
62.	Типові форми меморіальних ордерів, інші облікові реєстри суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755
63.	Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818
64.	Типові форми обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкція про їх складання, затверджені наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130
65.	Порядок складання типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та Типові форми з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.12.2022 № 431
66.	Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44
67.	Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307
68.	Порядок роботи складу митного органу, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 627
69.	Порядок відшкодування витрат за зберігання товарів та транспортних засобів на складах митних органів, Порядок обчислення сум витрат у справах про порушення митних правил та їх відшкодування, Розміри відшкодувань за зберігання на складах митних органів товарів і транспортних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2012 № 731
70.	Порядок взаємодії органів державної виконавчої служби та митниць під час передавання майна, конфіскованого за рішеннями судів, та розпорядження ним,

	затверджений наказом Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України від 23.03.2018 № 892/5/379
71.	Положення про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.02.2016 № 54
72.	Положення про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.02.2016 № 54
73.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
74.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
75.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
76.	Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
77.	Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
78.	Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170
79.	Форма Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2016 № 553
80.	Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад, затверджений наказом Міністерства розвитку громад та територій України від 26.11.2020 № 290
81.	Форма державного статистичного спостереження № 9-ЗЕЗ (квартальна) «Звіт про експорт-імпорт послуг», затверджена наказом Державної служби статистики України від 25.05.2022 № 106
82.	Форма № 2-ОЗ ІНВ (річна) «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції» та форма № 2-інвестиції (квартальна) «Звіт про капітальні інвестиції», затверджені наказом Державної служби статистики України від 10.06.2022 № 181

ПРОЄКТ

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ****НАКАЗ**

Від _____

Київ

№ _____

**Про організацію розробки та
впровадження інтегрованої
інформаційної системи фінансового
управління (IFMIS) у державному
секторі України**

Відповідно до Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі на період до 2025 року (розпорядження КМУ від 20.06.2018 № 437-р), Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки (розпорядження КМУ від 29.12.2021 № 1805-р), з урахуванням результатів оцінювання PULSE (2024) та кращих міжнародних практик IPSAS, з метою створення єдиної інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі, підвищення прозорості, ефективності та підзвітності використання бюджетних коштів,

НАКАЗУЮ:**1. Утворити Програму IFMIS.**

1.1. Заснувати державну програму «Інтегрована інформаційна система фінансового управління (IFMIS)» як міжвідомчий проєкт під керівництвом Міністерства фінансів України.

1.2. Утворити Міжвідомчу керівну раду з впровадження IFMIS (далі - Керівна рада) у складі представників МФУ, Державної казначейської служби України (ДКСУ), Мінцифри, ДПС, ДМС, Мінекономіки (Prozorro), Пенсійного фонду України, головних розпорядників бюджетних коштів (ГРК) та державних цільових фондів.

1.3. Затвердити Положення про Керівну раду та її секретаріат.

2. Визначити цілі та результати Програми.

2.1. Мета: створення та поетапне впровадження єдиної модульної IFMIS з ядром бухгалтерського обліку та виконання бюджету, уніфікованим планом рахунків і моделлю даних, аналітичним шаром, централізованим управлінням довідниками (MDM), інтеграціями з державними реєстрами та платформами прозорості, забезпеченням кіберзахисту і безперервності бізнесу, відповідно до технічних і функціональних вимог до модулів системи, наведених у Додатку.

2.2. Ключові результати:

а) уніфікація методології обліку відповідно до НП(С)БОДС з імплементацією релевантних положень IPSAS;

б) створення єдиної моделі даних Core Financials Data Model та MDM;

в) запуск транзакційних модулів «планування - зобов'язання - нарахування - оплата - аналіз - контроль»;

г) повноцінні інтеграції з ДКСУ (Єдиний казначейський рахунок, «Є-звітність», платіжні сервіси), Prozorro, Є-Data, ДПС, ДМС, ДССУ, HRMIS;

д) аналітичні панелі KPI (ліквідність, оборотність, своєчасність реєстрацій/платежів, якість даних), сценарне моделювання та виявлення аномалій;

е) поступова відмова від санкційного/застарілого ПЗ та зниження сукупної вартості володіння.

3. Етапи реалізації (Дорожня карта)

3.1. Етап I (0-9 місяців): методологія та дизайн

1) Оновлення НП(С)БОДС, реєстрів і плану рахунків (прив'язка до бюджетних класифікацій; імплементація релевантних положень IPSAS щодо доходів, витрат, фінансових інструментів, розкриттів).

2) Проектування Core Financials Data Model, MDM, каталогів даних, політик Data Governance; затвердження правил валідації.

3) Технічні вимоги до модулів IFMIS і базових інтеграцій з ДКСУ, Prozorro, Є-Data.

3.2. Етап II (9-18 місяців): пілоти

4) Пілотне впровадження IFMIS у вибраних ГРК і двох регіонах; навчання користувачів; запуск KPI якості даних; первинні інтеграції.

3.3. Етап III (18-36 місяців): масштабування

5) Підключення розпорядників усіх рівнів; запуск сховища даних та BI; розширення інтеграцій (ДПС, ДМС, HRMIS); система моніторингу якості даних і продуктивності процесів.

3.4. Етап IV (36+ місяців): оптимізація

6) Зовнішні оцінювання (PEFA, аудит); розвиток прогнозової аналітики; оптимізація архітектури та витрат підтримки; повна консолідація звітності.

4. Ролі та відповідальність

4.1. МФУ:

1) методологія обліку та звітності, стандарти даних, політики Data Governance і безпеки;

2) затвердження технічних і функціональних вимог IFMIS;

3) координація Програми, бюджет і контроль виконання.

4.2. ДКСУ:

1) операційні модулі виконання бюджету, касові/платіжні процеси, інтеграція ЄКР;

2) супровід «Є-звітність», забезпечення консолідації та сумісності.

4.3. Мінцифри:

1) архітектура інтеграцій (API/ESB), кібербезпека, сертифікація КСЗІ, хмарна інфраструктура/дата-центри.

4.4. Мінекономіки/Prozorro:

1) інтеграція закупівельного циклу «договір — зобов'язання — постачання — оплата».

4.5. Розпорядники коштів:

1) якість первинних записів, застосування класифікацій, використання аналітики; участь у пілотах; забезпечення міграції даних.

4.6. Пенсійний фонд та інші державні фонди:

1) роздільний облік/звітність за напрямками діяльності; актуарні розкриття там, де передбачено; інтеграція до IFMIS згідно методології.

5. Методологічні та технічні вимоги

5.1. Єдиний план рахунків із наскрізною прив'язкою до бюджетних класифікацій (економічної, функціональної/COFOG, програмної).

5.2. Подієвий облік: автоматична трансляція бізнес-подій у бухгалтерські проведення (створення/зміна зобов'язання; підтвердження постачання; нарахування; оплата).

5.3. Data Governance: власники даних і стюарди, каталог даних, словники, політики якості (повнота, унікальність, узгодженість, актуальність, своєчасність), журнали змін, лінійність даних, дашборди якості.

5.4. Інтеграції: стандартизовані API/шлюзи з ДКСУ, ДПС, ДМС, Prozorro, Є-Data, ДССУ, HRMIS; двостороння синхронізація ключових етапів; публічні API для відкритих даних.

5.5. Безпека та безперервність: КСЗІ з підтвердженою відповідністю; резервування; контроль доступів за ролями; аудит дій; журналювання; захист від санкційного ПЗ.

5.6. Архітектура: модульна платформа (операційні реєстри з SLA, інтеграційний шар, MDM, сховище даних, BI/аналітика); підтримка оновлень НП(С)БОДС/IPSAS.

6. Забезпечення ресурсів

6.1. Департаменту державного бюджету, спільно з Департаментом ІТ та цифрового розвитку МФУ, підготувати бюджетні пропозиції на фінансування Програми IFMIS (розробка, інфраструктура, навчання, підтримка) та подати до КМУ у встановленому порядку.

6.2. Передбачити залучення міжнародної технічної допомоги (включно зі Світовим банком та іншими партнерами) для компонентів методології, архітектури даних, кібербезпеки, навчання та незалежної оцінки.

7. Управління змінами та навчання

7.1. Затвердити Програму управління змінами: комунікаційний план, навчальні траєкторії, сертифікація стюардів даних, сервісна підтримка, менторство.

7.2. Організувати навчання для пілотних ГРК та поступове масштабування.

8. Моніторинг і звітність

8.1. Встановити систему KPI:

- якість даних (частка валідних записів; своєчасність відображення операцій; рівень дублювань і помилок);

- ефективність процесів (середній цикл «зобов'язання → оплата»; частка платежів «першого проходу»; своєчасність реєстрацій/підтверджень);

- аналітична зрілість (охоплення програм перформанс-аналізом; точність прогнозів касових розривів; використання дашбордів керівництвом);

- відповідність методології (частка розпорядників, що застосовують оновлені реєстри/план рахунків; узгодженість звітності з НП(С)БОДС/IPSAS).

8.2. Секретаріату Керівної ради забезпечувати щоквартальне звітування МФУ про перебіг реалізації Програми; щорічно - публічний звіт.

9. Перехідні положення

9.1. До завершення етапу III допускається паралельна експлуатація діючих систем із поетапним виведенням з обігу санкційного/застарілого ПЗ та міграцією даних до IFMIS.

9.2. ДКСУ спільно з МФУ забезпечити сумісність та консолідацію звітності на період переходу.

9.3. Пенсійному фонду України протягом 12 місяців розробити та затвердити регламент роздільної звітності за видами діяльності, узгоджений із НП(С)БОДС/IPSAS, та план інтеграції до IFMIS.

10. Контроль за виконанням

10.1. Контроль за виконанням цього наказу покласти на заступника Міністра фінансів, відповідального за цифрову трансформацію та ПФМ.

10.2. Департаменту ІТ та цифрового розвитку МФУ - організувати супровід, технічну координацію та взаємодію з партнерами.

11. Набрання чинності

11.1. Наказ набирає чинності з дня його офіційного оприлюднення.

Міністр

Сергій МАРЧЕНКО

Додаток до наказу №... від _____

Технічні та функціональні вимоги до модулів IFMIS

Загальні вимоги для всіх модулів

Правова відповідність:

- підтримка НП(С)БОДС, метод нарахування; прив'язка до економічної, функціональної (COFOG), відомчої та програмної класифікацій; відповідність БКУ, Закону «Про бухгалтерський облік», наказам МФУ.

- підтримка оновлень методології через конфігуровані довідники і правила (без перекомпіляції коду).

Дані і довідники:

- використання єдиної моделі даних (Core Financials Data Model) і централізованого MDM (класифікатори, план рахунків, контрагенти, організаційна структура, довідники активів).

- версіонування довідників, історичність змін, журнал аудиту.

Інтеграції:

- API/ESB-шина для інтеграцій із ДКСУ (ЄКР, «Є-звітність»), Prozorro, Є-Data, ДПІС, ДМС, ДССУ, HRMIS; взаємодія за REST/JSON або SOAP/XML; підтримка асинхронної черги подій.

Безпека і доступ:

- рольова модель (RBAC/ABAC), SSO (OAuth2/OpenID Connect), багатофакторна автентифікація; шифрування трафіку (TLS 1.2+), шифрування на рівні БД для персональних/чутливих полів.

- відповідність КСЗІ (наявність політик, журналювання, резервування).

Якість та продуктивність:

- SLA на обробку транзакцій (≤ 2 секунди на типовий документ при навантаженні базового рівня), масштабованість (горизонтальна/вертикальна).

- валідаційні правила на вході (обов'язкові поля, контроль класифікацій, унікальності, коректності кодів).

Аудит і протоколювання:

- повний audit trail: хто/коли/що змінив, зі старим/новим значенням; підписання критичних документів КЕП.

- Локалізація та доступність:

- українська мова за замовчуванням, підтримка англійської.

Модуль 1. Бухгалтерський облік (GL/SL)

Функціонал:

- головна книга (GL) з підтримкою багатовимірної аналітики (розпорядник, програма, економічна/функціональна класифікація, регіон, джерело фінансування, проект/договір).

- підсистеми субобліку (SL): розрахунки з контрагентами, розрахунки за договорами, ПДВ (для відповідних суб'єктів), розрахунки за заробітною платою (інтеграція), облік ТМЦ.

- план рахунків державного сектору з версіонуванням; мапінг на бюджетні класифікації.

- автоматичне формування проводок з операційних подій (зобов'язання, нарахування, оплата).

- підтримка періодизації, коригувальних проводок, закриття періодів, блокування після затвердження.

Дані/правила:

- конфігурований довідник проведення (posting rules) з умовами та пріоритетами.

- контроль подвійного відображення, заборона редагування проведення після затвердження, механізм сторно.

Звіти:

- оборотно-сальдові відомості, картки рахунків, журнали операцій, звіти за аналітиками.

Модуль 2. Зобов'язання і договори (Commitments & Contracts)

Функціонал:

- реєстрація юридичних зобов'язань (договір/додатки), фінансових зобов'язань (нарахування за прийнятими поставками/актами).

- управління життєвим циклом договорів: створення → погодження → підписання (КЕП) → виконання → зміни → закриття.

- зв'язок із Prozorro: імпорт тендерних/договірних даних, синхронізація статусів, ідентифікаторів, предмета закупівлі (CPV), постачальників, цін, строків.

- контроль лімітів асигнувань, попередніх та поточних зобов'язань; попередній контроль відповідно до БКУ.
- облік багаторічних/поетапних договорів, авансів, коригувань, неустойок.

Дані/правила:

- довідник типів договорів; шаблони договорів/актів; правила погодження (workflow).
- автоматичне створення заявок на оплату після реєстрації підтвердженого постачання (GR/акт).

Звіти:

- реєстр договорів, журнал зобов'язань, аналітика виконання договорів за постачальниками/програмами.

Модуль 3. Казначейські платежі (Payments/Treasury)

Функціонал:

- формування заявок на оплату з перевітками (наявність фінансового зобов'язання, ліміти, КЕКВ, бюджетна програма).
- пакетування платежів, маршрути погодження, накладання КЕП.
- інтеграція з ДКСУ/ЄКР: передача платіжних документів, отримання статусів/квитанцій, звірка.
- управління реєстрами платежів (вихідні/відхилені/повернені), повторні спроби з логуванням причин відхилення.
- підтримка масових виплат (зарплата/соціальні виплати) з реєстрами одержувачів.

Дані/правила:

- довідник банків/МФО, рахунків IBAN; контроль санкційних списків (за наявності дозволених правових підстав).
- SLA-правила обробки, пріоритезація критичних платежів.

Звіти:

- реєстри платежів, звіти про статуси/часи проведення, звірка з виписками.

Модуль 4. Облік активів і зобов'язань (Assets & Liabilities)

Функціонал:

- необоротні активи: надходження, введення в експлуатацію, інвентарні картки, амортизація (методи НП(С)БОДС), переоцінка, знецінення (НП(С)БОДС 127), вибуття.
- нематеріальні активи: оцінка, амортизація, ліцензії, права користування (оренда — НП(С)БОДС 126).
- запаси: оприбуткування, списання, переміщення, норми; інтеграція з М2/закупівлями.
- фінансові зобов'язання/інструменти в межах БКУ; облік розрахунків, забезпечення (з урахуванням методології).
- інвентаризація: формування описів, звірка, відхилення, автоматичні коригування.

Дані/правила:

- класифікатор активів; місця зберігання; МОЛ; журнали переміщення; КЕП на акти.

Звіти:

- відомості руху/залишків, реєстри інвентарних номерів, картки об'єктів, звіти про амортизацію.

Модуль 5. Заробітна плата і кадрови (Payroll/HR interface)Функціонал:

- інтеграція з HRMIS (штатний розпис, посади, ставки, тарифи, відпустки, лікарняні).

- розрахунок нарахувань/утримань згідно КЗпП, законів «Про оплату праці», «Про відпустки», індексація; розрахунок ЄСВ, ПДФО, військового збору.

- формування відомостей на виплату, реєстри одержувачів; експорт у МЗ (проводки) і МЗ/М4 (платіжні реєстри).

Дані/правила:

- довідники надбавок/доплат, графіки роботи, відпустки; історія змін окладів.

Звіти:

- розрахункові листки, зведення по фонду оплати праці, регламентована звітність у частині персоналу/податків.

Модуль 6. Звітність і консолідація (Reporting & Consolidation)Функціонал:

- автоматичне формування регламентованих форм фінансової та бюджетної звітності (НП(С)БОДС 101, 102, «Є-звітність»), у т.ч. консолідація за мережами розпорядників/ГУ.

- валідатори звітних форм (арифметичні/логічні/кросформульні); підсвітка помилок; протоколи.

- експорт у форматах, визначених ДКСУ/«Є-звітність» (XML/Excel/PDF), підпис КЕП, журнал подань/квитанцій.

- розкриття для окремих секторів (фонди, ПФУ): підтримка роздільної звітності.

Дані/правила:

- мапінг показників на план рахунків і аналітики; календар звітності; контроль дедлайнів.

Звіти:

- повний перелік регламентованих форм; журнали консолідації; відомості розкриттів.

Модуль 7. Аналітика і моніторинг (Analytics/BI)Функціонал:

- дашборди для МФУ/Керівної ради/розпорядників: виконання бюджетів, касові розриви, ліквідність, оборотність, своєчасність процедур, економність/ефективність/результативність програм.
- сценарне моделювання (what-if): прогноз надходжень/видатків, вплив затримок, зміна параметрів програм.
- risk-scoring: виявлення аномалій у зобов'язаннях/платежах (дублікати, «дроблення» платежів, нетипові ціни/контрагенти).
- КРІ якості даних і процесів; панелі інцидентів; SLA-моніторинг.
- експорт агрегованих показників для відкритих даних (Є-Data) через публічні API.

Дані/правила:

- тематичні датамарти (виконання, договори, активи, зарплата); оновлення near-real-time або за розкладом (ETL/ELT).

Звіти:

- стандартні BI-звіти (pdf/xlsx), self-service для аналітиків (за ролями).

Нефункціональні вимоги (архітектура, експлуатація)

Архітектура:

- мікросервісна/модульна, контейнеризація (Docker/Kubernetes) або еквівалент; розмежування доменів (транзакції, інтеграції, дані, аналітика).

Продуктивність:

- підтримка одночасної роботи не менше 10 тис. активних користувачів у пікові періоди; черги повідомлень для гарантії доставки.

Надійність:

- відмовостійкість (кластеризація критичних компонентів), $RPO \leq 15$ хв, $RTO \leq 1$ год; регулярні резервні копії; плани DR.

Супровідність:

- логування з кореляційними ідентифікаторами; централізований моніторинг (APM, журнал подій, метрики); версіонування API.

Міграція:

- інструменти імпорту даних з наявних систем; мапінг довідників; очищення, звірка; протоколи невідповідностей.

Вимоги до тестування та приймання

- Рівні тестування: модульні, інтеграційні, навантажувальні, безпекові (penetration), приймальні.
- Набори тестів із контрольними прикладами (реєстрація договору, нарахування, оплата, консолідація форм, інвентаризація, розрахунок ЗП).

Критерії приймання:

- 100% проходження критичних сценаріїв; $\leq 1\%$ неуспішних інтеграційних повідомлень з авто-ретраями; відповідність розрахунків регламентам.

Документація:

- користувацькі інструкції, адміністраторські гіді, специфікації API (OpenAPI), каталоги даних, матриця ролей.

Навчання та підтримка

Програма навчання для ролей: бухгалтер, економіст, контрактний менеджер, платіжний контролер, аналітик, адміністратор.

Матеріали: відео, довідка у системі, тренажер.

Служба підтримки: L1/L2/L3, баг-трекінг, SLA на інциденти, портал заявок.

Вимоги до впровадження та поетапності

Етап I: розгортання базових модулів, інтеграційний шар, MDM, первинні інтеграції.

Етап II: пілоти, навчання, KPI якості.

Етап III: масштабування, M7, DWH/BI, risk-scoring.

Етап IV: оптимізація, зовнішні оцінювання, розширена аналітика.

Цей Додаток є складовою частиною наказу і підлягає актуалізації рішеннями Керівної ради IFMIS у разі оновлення нормативно-правової бази, стандартів обліку та інфраструктури інтеграцій.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Коноваленко Н. В. Рушійні сили реформування бухгалтерського обліку у державному секторі у країнах Східної Європи. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2024. № 3(44). С. 30-38. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.44-5> (0,81 д.а.).

2. Засадний Б. А., Коноваленко Н. В. Впровадження міжнародних стандартів обліку у державному секторі країнами, що розвиваються. *Економіка та суспільство*. 2025. № (74). С. 1-7. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-146> (0,63 д.а., особисто автору – 0,4 д.а.: проведено аналіз та визначено результати впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі країнами, що розвиваються).

У наукових фахових виданнях, що зареєстровані у міжнародних наукометричних базах:

3. Konovalenko N., Vakulenko V. Debate: The new role of international financial institutions in the era of continuous crises and the war in Ukraine. *Public Money & Management*. 2025. Vol. 45, No. 3. P. 193-194. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2423567> (0,18 д.а., особисто автору – 0,1 д.а.: визначено чинники впливу міжнародних фінансових інститутів на сучасну фінансову політику країн у державному секторі).

В інших виданнях:

4. Коноваленко Н. В. Виклики, пов'язані із запровадженням інтегрованих систем фінансового менеджменту (IFMIS), заснованих на міжнародних

стандартах обліку у державному секторі, у країнах Східного Партнерства з ЄС. *Міжнародний форум EFBM'2021 «Економіка. Фінанси. Бізнес. Управління: зміни, адаптація, нова економіка»*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (30 вересня 2021 року, м. Київ). С. 30-32. (0,27 д.а.).

5. Засадний Б. А., Коноваленко Н. В. Облікова складова у моделі інтегрованих систем фінансового управління (IFMIS) у державному секторі. *Система бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах сталого розвитку*: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (16-17 жовтня 2025 року, м. Умань). С. 42-43 (0,18 д.а., особисто автору – 0,1 д.а.: визначення взаємозв'язку облікової складової з іншими складовими моделі інтегрованої системи фінансового управління у державному секторі).



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

від 09.02.2016 р. № 6/н На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційної роботи
Коноваленко Наталії Валеріївни
на тему: Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованої інформаційної системи
фінансового управління у державному секторі

Актуальність та значимість наукових результатів дисертаційної роботи аспірантки кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка Коноваленко Наталії Валеріївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованої інформаційної системи фінансового управління у державному секторі» полягають у розробці окремих теоретичних та практичних аспектів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі та можуть бути використані Міністерством фінансів України при підготовці проєктів нормативних актів, зокрема:

- удосконалення існуючої моделі обліково-аналітичного забезпечення інтегрованих систем фінансового управління на основі окреслення ролі облікового, контрольного та аналітичного компонентів з визначенням дорожньої карти впровадження відповідних заходів та визначення відповідальних осіб за трансформацію відповідних компонентів;
- напрями інтеграції облікових систем бухгалтерського обліку до інтегрованої системи управління державними фінансами як елементу модернізації організаційних процесів бухгалтерського обліку із врахуванням міжнародних, регіональних та національних особливостей бюджетної сфери;
- підходи до організації бухгалтерського обліку в частині автоматизації процесів збору, обробки, систематизації та представлення інформації відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку, що сприяє ефективному вибору програмних рішень для їх узгодження.

**Директор Департаменту методології
бухгалтерського обліку та нормативного
забезпечення аудиторської діяльності
Міністерства фінансів України**

Людмила ГАПОНЕНКО

МІНІСТЕРСТВО
ОСВІТИ І НАУКИ
УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

вул. Володимирська, 64-13
м. Київ, 01601, Україна



Тел.: +38 (044) 259-33-33
E-mail: office@knu.ua
Web: https://www.knu.ua

MINISTRY
OF EDUCATION AND SCIENCE
OF UKRAINE

TARAS SHEVCHENKO
NATIONAL UNIVERSITY
OF KYIV

64/13 Volodymyrska St,
Kyiv, 01601, Ukraine

02.02.2026 № 013/15

На № _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
аспірантки кафедри обліку та аудиту
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
Коноваленко Наталії Валеріївни
на тему: Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованих систем фінансового
управління у державному секторі

Окремі положення та наукові результати дисертаційної роботи аспірантки кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка Коноваленко Наталії Валеріївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення інтегрованих систем фінансового управління у державному секторі» впроваджено у навчальний процес та використовуються при проведенні семінарських занять з дисципліни «Облік у бюджетних установах» для студентів 4 курсу ОС «Бакалавр», спеціальності D1 «Облік і оподаткування», ОПП «Облік і оподаткування», зокрема:

- класифікаційні підходи інтегрованих систем фінансового управління в державному секторі, що дозволило сформулювати матрицю критеріїв для формування облікової політики розпорядниками бюджетних коштів з метою побудови єдиного інформаційного простору управління фінансами, що сприяє оптимізації витрат державного сектору, скорочує витрати на обмін інформацією, та мінімізує помилки в переносі інформації між системами;

- механізми взаємодії підсистем бухгалтерського обліку з іншими складовими управління фінансами в державному секторі як на рівні розпорядників бюджетних коштів, так і інших учасників фінансового механізму держави, що дозволяє підвищити прозорість та достовірність даних, які підлягають використанню на різних рівнях управління;

- процес ідентифікації ризиків фінансового управління в державному секторі та розробку методики управління ними на основі механізмів збору та обробки облікової інформації на основі кращих міжнародних практик, що є інструментом для оптимізації обсягу звітної інформації та узгодження різних компонентів фінансового менеджменту держави.

Проректор з наукової роботи



Ганна ТОЛСТАНОВА