

**Богма О. С.**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів та кредиту  
Запорізького національного університету

**Bogma O. S.**  
Candidate of Science in Economics, Associate Professor,  
Associate Professor of Department of Finances and Credit  
Zaporizhzhya National University

## ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ПРИНЦИПІВ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНИМ ПРОЦЕСОМ УКРАЇНИ

### DESCRIPTION OF SIGNIFICANT STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING BUDGET PROCESS UKRAINE

**Анотація.** У статті обґрунтовано доцільність використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом України. Систематизовано принципи, на яких має будуватися стратегічний облік в управлінні бюджетним процесом, до яких віднесено як базові принципи бухгалтерського обліку, так і специфічні принципи, які відображають стратегічну спрямованість вказаного виду обліку. Зроблено висновок, що практичне застосування вказаних принципів дає можливість забезпечити оптимальну організацію стратегічного обліку факторів та елементів бюджетного процесу в умовах невизначеності та ризику.

**Ключові слова:** бюджетний процес, стратегічний облік, бюджетна безпека, бюджет, принцип, управління, зовнішні фактори, невизначеність, ризик.

**Вступ та постановка проблеми.** Бюджетна безпека країни зокрема та фінансова безпека в цілому безпосередньо залежать від ефективності бюджетного процесу, що має забезпечувати прийняття реального, обґрунтованого й збалансованого бюджету, який створює можливість для виконання в повному обсязі державою своїх функцій, підвищення стійкості соціально-економічного розвитку країни, узгодження та найповнішої реалізації бюджетних інтересів всіма групами їх носіїв. Однак, сьогодні слід констатувати наявність численної кількості проблем у вітчизняній бюджетній сфері, зокрема у сфері організації та реалізації бюджетного процесу. Так, до важливих змістовних проблем організації і реалізації бюджетного процесу в Україні можна віднести: проблеми на стадії прийняття бюджету (несвочасність прийняття, непрозорість, низька якість бюджету, планування від досягнутого, відсутність стратегічної орієнтації та ін.); проблеми на стадії виконання бюджету (необґрунтоване встановлення дефіциту бюджету та проблеми його фінансування; державний борг; дисбаланс у фінансуванні місцевих бюджетів; недоліки у застосуванні програмно-цільового методу у бюджетному процесі та ін.); проблеми контролю та відповідальності (неефективність використання бюджетних коштів, посилення відповідальності розпорядників бюджетних коштів, проблема «освоєння» бюджетних коштів та ефективності, відсутність дієвого механізму контролю за діяльністю бюджетних інститутів та ін.) [1, с. 43].

Таким чином, існує нагальна необхідність підвищення ефективності вітчизняного бюджетного процесу, що своєю чергою вимагає забезпечення ефективного обліково-контрольного супроводу діяльності з управління ним. Відтак, пропонуємо використовувати стратегічний облік як інструмент підвищення ефективності управління бюджетним процесом та, відповідно, вдосконалення державного регулювання бюджетної безпеки України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних та прикладних засад підвищення ефективності функціонування бюджетної системи, організації бюджетного процесу та забезпечення бюджетної безпеки України присвячено наукові праці багатьох вітчизняних учених, зокрема: В. Базилевича, О. Барановського, З. Варналія, В. Гесця, Ю. Желябовського, І. Запартіної, М. Єрмошенка, Л. Клеця, К. Павлюка, Ю. Пасічника, В. Плескача, Н. Рубана, І. Чугунова, С. Юрія та ін.

Проблематиці обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень присвячено наукові праці численних закордонних та вітчизняних вчених, серед яких: І. Алексєєва, П. Атамас, М. Болдуєв, М. Бромвіч, А. Герасимович, К. Друрі, І. Каракоз, Р. Купер, А. Кузьмінський, Д. Нортон, О. Ніколаєва, А. Пилипенко, Б. Райан, К. Уорд, Н. Хахонова, В. Шевчук та ін.

Проте, незважаючи на наявність значної кількості публікацій з досліджуваної проблематики, й дотепер залишається багато недостатньо досліджених питань у галузі теорії та практики підвищення ефективності функціонування бюджетної системи й оптимізації бюджетного процесу. Зокрема, більш детального розгляду потребують питання вдосконалення обліково-контрольного супроводу бюджетного процесу, зокрема, на основі використання стратегічного обліку.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті полягає в обґрунтуванні доцільності використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом й систематизації основних принципів управління бюджетним процесом на основі стратегічного обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відзначимо, що доцільність використання на практиці стратегічного обліку реалізації бюджетного процесу визначається тим, що існуюча система формування та виконання бюджету України – який представляє собою складну фінансову систему, діяльність якої протікає в умовах неви-

значеності та ризиків та піддається впливу як зовнішніх так і внутрішніх факторів – не відповідає повною мірою вимогам стратегічного менеджменту.

Так, як відзначає С.М.Фролов [2], низька якість державного бюджету багато в чому пояснюється недоліками в його плануванні, адже бюджет кожного року від початку і до кінця є новим документом, що був складений за умов поточної реальності, не враховуючи стратегії розвитку держави. Відповідно, постає така проблема, як відсутність стратегічної складової в бюджетному процесі, адже бюджет планується на рік, в той час як стратегічний розвиток держави та її складових потребує довгострокових фінансових планів країни. В результаті фінансово-бюджетна і соціально-економічна стратегії держави розвиваються паралельними шляхами, замість необхідного симбіозу.

О.В. Щербина підкреслює, що аналіз звітів про виконання державних бюджетів засвідчує, що експерти Рахункової палати неодноразово наголошували про невідповідність практики державного прогнозування, яка унеможливила надання економічним агентам чітких макроекономічних орієнтирів, що не сприяє ефективній економічній діяльності. Також дослідниця відзначає необхідність перегляду структури видатків та корегування її відповідно до напрямів стратегічного розвитку держави, а також необхідність вирішення ряду проблем з контролем за рухом бюджетних коштів [3].

Свою чергою, автори [4] наголошують на актуальності побудови ефективної системи формування доходної і видаткової частин державного бюджету та відзначають, що з урахуванням сучасної соціально-економічної ситуації доцільним є використання інституцій, які здатні здійснювати функції моніторингу, поточного контролю, інформаційно-методологічного забезпечення всього комплексу заходів, спрямованих на модернізацію існуючої системи бюджетування в Україні [4, с. 185, 189].

Свою чергою, саме практичне використання стратегічного обліку в бюджетному процесі має потенціал формування єдиного інформаційного простору, спрямованого на забезпечення своєчасною, повною, достовірною та релевантною інформацією системи стратегічного державного управління бюджетним процесом.

При цьому, автори [5] відзначають, що обліково-аналітична система, що має стратегічну спрямованість, представляє собою інтеграцію систем обліку, планування, контролю й аналізу, що забезпечує систематизацію інформації для оперативних управлінських рішень і координацію майбутнього розвитку, при цьому важливою частиною цієї системи є стратегічний облік. Також дослідники підкреслюють, що при побудові сучасної облікової системи – яка повинна враховувати встановлені стратегічні цілі відповідного суб'єкта – до уваги слід брати не тільки внутрішні фактори, але й враховувати вплив зовнішніх факторів, що цілком можливо реалізувати на базі концепції стратегічного обліку [5]. Останнє – враховуючи той факт, що сьогодні вітчизняна бюджетна система функціонує в умовах значної кількості викликів та загроз як внутрішнього, так і зовнішнього походження, що своєю чергою висуває в якості одного з першочергових завдань необхідність обліку та оцінювання впливу на хід та результати бюджетного процесу зовнішніх факторів – переконливо свідчить про доцільність використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом.

І.Г. Криштопа [6] у свою чергу відзначає, що в сучасних умовах досягнення бажаного стратегічного результату є можливим тільки за наявності інформаційної бази, здатної забезпечити як розробку методичних основ стратегії

розвитку, так і проведення аналізу й оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень щодо залучення, розподілу та використання ресурсів. Однак, на основі інформації, що продукується чинною системою бухгалтерського обліку, розв'язання комплексу наведених завдань за багатьма параметрами неможливе, адже ретроспективний характер інформації та її спрямованість на внутрішні факти знижують об'єктивність оцінки конкретних ситуацій і своєчасність реалізації обраних керівництвом стратегій адаптації до нових умов господарювання. При цьому дослідниця підкреслює, що з огляду на важливість вирішення цієї проблеми, підвищується актуальність розв'язання завдань щодо побудови стратегічного обліку [6, с. 4]. Таким чином, враховуючи той факт, що в традиційних обліку та управлінні основний акцент робиться на обліку внутрішніх факторів функціонування об'єкту, в той час як обліку факторів зовнішнього середовища не приділяється належної уваги, а також з урахуванням важливості побудови дієвої та адекватної сучасним реаліям системи оцінювання ефективності процесів залучення, розподілу та використання бюджетних коштів, використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом України вважаємо цілком логічним та прийнятним.

Щодо принципів, на яких має будуватися стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом, то відзначимо, що вони мають ґрунтуватися як на базових принципах бухгалтерського обліку, таких як принципи повноти висвітлення, обачності, безперервності [7], так і на специфічних, які відображають стратегічну спрямованість цього виду обліку в принципах: фракталізації, нарощування потенціалу, відповідності стратегії, адаптивності.

Так, по відношенню до управління бюджетним процесом принцип безперервності інтерпретується нами як принцип безперервності бюджетного процесу, який, враховуючи той факт, що стратегічні рішення мають довгострокову перспективу, виступає одним з найважливіших принципів стратегічного обліку. Він виходить з того, що держава й надалі провадитиме свою бюджетну політику на основі відповідної стратегії, в стратегічному аспекті її діяльність у бюджетній сфері матиме спрямованість на досягнення стійких темпів соціально-економічного розвитку країни, бажаних фінансових показників і приросту бюджету.

Цей принцип також передбачає, що процес планування, обліку, контролю, аналізу та коригування бюджетів здійснюється безперервно відповідно до існуючого бюджетного регламенту [8]. Він також вказує на послідовність побудови стратегічного облікового процесу під час розв'язування конкретних завдань управління бюджетним процесом [9].

Принцип адаптивності передбачає пристосування побудови та функцій стратегічного обліку до конкретних умов управління бюджетним процесом [9]. Відповідно, він визначає гнучкість системи стратегічного обліку щодо забезпечення учасників бюджетного процесу саме тією інформацією, яка необхідна для їх своєчасної реакції на зміни зовнішнього середовища та ухвалення необхідних стратегічних рішень, що виступає є одним з основних факторів забезпечення ефективного функціонування та розвитку держави.

Принцип повноти висвітлення передбачає, що стратегічний облік повинен відображати всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки реалізації бюджетної політики держави та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Цей принцип досягається за рахунок дотримання вимог надійності та релевантності інформації. Так, надійність інформації вимагає визначення реальної вартості

бюджетних потоків, перспектив економічного розвитку країни, обґрунтування обраної бюджетної стратегії на основі використання інструментів фінансового інжинірингу, а саме системи похідних балансових звітів. У свою чергу, релевантність облікової інформації визначає її смислову відповідність поставленим стратегічним меті й завданням бюджетної політики.

Тобто, під релевантністю облікової інформації слід розуміти певну бажану характеристику інформації, що може впливати на рішення користувачів, тобто визначати управлінські рішення (в нашому випадку рішення щодо управління бюджетним процесом. Отже, вимога релевантності передбачає, що інформація повинна мати пряме відношення або вигідне застосування в діях, для яких вона призначалася, щоб забезпечити одержання бажаного результату [10, с. 98]. Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління бюджетним процесом повинно мати релевантний характер, що виступає обов'язковою умовою ухвалення адекватних стратегічних рішень у бюджетній сфері на основі одержаної інформації.

Принцип обачності передбачає застосування в стратегічному обліку таких методів, які дадуть можливість врахування та оцінювання негативного впливу на потенціал бюджету зміни факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, тобто об'єктом стратегічного обліку в цьому випадку виступає величина ризиків і можливих втрат. Відтак, цей принцип виступає одним із визначальних принципів захисту державного бюджету.

Принцип нарощування потенціалу спрямований на вирішення питань щодо збільшення потенціалу дохідної бази бюджету, підвищення ефективності використання бюджетних коштів з орієнтацією на довгостроковий ефект, підвищення реальної вартості чистих доходів і видатків бюджету у коротко, середньо та довгостроковому періоді в умовах ризику і невизначеності.

Принцип фракталізації розглядає бюджетний процес як об'єкт стратегічного обліку, інформаційний простір якого є складною системою, що складається з фракталів простору й часу та їх комбінацій.

Відзначимо, що доцільність організації стратегічного управлінського обліку в управлінні бюджетним процесом за фракталами простору і часу можна пояснити наступними факторами: [11, с. 105].

– отримання і використання інформації у фрактальному розрізі забезпечить можливість багатоваріантного вирішення стратегічних завдань щодо управління бюджетним процесом в умовах ризику та невизначеності, вибору і реалізації найбільш оптимального варіанту рішення;

– використання фракталів підвищує можливості проведення стратегічного моніторингу особливостей орга-

нізації бюджетного процесу з виділенням проблемних місць, наповнення дохідної бази, використання бюджетних коштів та ін.;

– використання територіальних і часових фракталів дає можливість відобразити в обліку багатоваріантність подій під дією різних зовнішніх чинників і забезпечити краще пристосування бюджетної системи та процесу до зовнішнього середовища;

– виділення як об'єкту стратегічного управлінського обліку територіальних фракталів і часових горизонтів відповідає вимогам парадигми глобального стратегічного менеджменту.

Принцип відповідності стратегії вказує на те, що, враховуючи той факт, що бюджетна система виступає складовою фінансової системи країни, бюджетна політика (у розрізі бюджетної тактики і стратегії) має бути узгоджена зі стратегічними цілями та напрямками фінансової політики країни. Своєю чергою, фінансова стратегія взагалі та бюджетна стратегія зокрема мають бути узгоджені із загальною соціально-економічною стратегією України. Обов'язковою умовою також виступає узгодження між собою бюджетної стратегії і тактики таким чином, щоб тактичні задачі не суперечили стратегічним планам.

В цілому вважаємо, що використання зазначених принципів сприятиме забезпеченню ефективної організації стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом України.

**Висновки.** Таким чином, враховуючи відсутність стратегічної складової в бюджетному процесі, необхідність перегляду структури видатків, вирішення ряду проблем з контролем за рухом бюджетних коштів та ін., обґрунтовано доцільність використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом, що дозволить не лише забезпечити своєчасною, повною, достовірною та релевантною інформацією систему стратегічного державного управління бюджетним процесом та обліку, але й здійснювати оцінювання впливу на хід та результати бюджетного процесу як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. При цьому до основних принципів побудови стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом віднесено принципи повноти висвітлення, обачності, безперервності бюджетного процесу, фракталізації, нарощування потенціалу, відповідності стратегії, адаптивності, застосування яких дає можливість забезпечити оптимальну організацію стратегічного обліку факторів та елементів бюджетного процесу в умовах невизначеності та ризику.

Перспективою подальших досліджень виступає визначення основних етапів побудови організаційної моделі стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом України.

#### Список використаних джерел:

1. Бугай Т.В. Сучасні проблеми та вектори розвитку бюджетного процесу в Україні / Т.В. Бугай // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 2. – С. 40–49.
2. Фролов С.М. Дослідження проблем організації і реалізації бюджетного процесу в Україні [Електронний ресурс] / С.М. Фролов // Електронний архів Сумського державного університету. – Режим доступу до ресурсу : <http://www.essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8043/3/a.r.9.pdf>.
3. Щербина О.В. Бюджетний процес в Україні контексті змін законодавства [Електронний ресурс] / О.В. Щербина // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2015. – № 4. – Режим доступу до журналу : <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=840>.
4. Пономаренко С.Б. Реформування організації та реалізації бюджетного процесу: основні напоями, проблеми та шляхи їх вирішення / С.Б. Пономаренко Н.А. Вакарюк // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 4 (74). – С. 185–191.
5. Фатенок-Ткачук А.О. Стратегічний облік у системі управління підприємством А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. – Режим доступу до ресурсу : [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12721/1/45\\_236-245\\_Vis721menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12721/1/45_236-245_Vis721menegment.pdf).
6. Криштопа І.І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу / І.І. Криштопа // Дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук. Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), Київ, 2016. – 578 с.

7. Принцип бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] Вільна енциклопедія Вікіпедія. [https://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип\\_бухгалтерського\\_обліку](https://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип_бухгалтерського_обліку).
8. Положение о бюджетном управлении [Электронный ресурс] Группа компаний SoftProm. – Режим доступа к ресурсу : <http://softprom.su/library/method/budget/reglament/?template=25>.
9. Принципи організації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] Бібліотека економіста онлайн. – Режим доступу до ресурсу : <http://library.if.ua/book/117/7837.html>.
10. Фаріон В. роль облікової інформації в системі управління банком / В. Фаріон, Т. Фаріон // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12, № 1. – С. 96 – 108.
11. Болдуєв М.В. Фрактали простору та часу як об'єкти стратегічного управлінського обліку / М.В. Болдуєв // Економічний вісник НГУ. – 2010. – № 2 – с. 105–111.

**Анотація.** В статті обоснована цілесобразність використання стратегічного учета в управленні бюджетним процесом України. Систематизовані принципи, на яких повинен будуватися стратегічний учет в управленні бюджетним процесом, к которым отнесены как базовые принципы бухгалтерского учета, так и специфические принципы, отражающие стратегическую направленность указанного вида учета. Сделан вывод, что практическое применение указанных принципов позволяет обеспечить оптимальную организацию стратегического учета факторов и элементов бюджетного процесса в условиях неопределенности и риска.

**Ключевые слова:** бюджетный процесс, стратегический учет, бюджетная безопасность, бюджет, принцип, управление, внешние факторы, неопределенность, риск.

**Summary.** In the article the feasibility of using strategic management accounting in the budget process in Ukraine. Systematized principles on which to build strategic management accounting in the budget process, which is classified as basic accounting principles and specific principles that reflect the strategic direction of the specified type of account. It is concluded that the practical application of these principles enables the organization to ensure optimal strategic calculation factors and elements of the budget process under uncertainty and risk.

**Key words:** budgeting, strategic accounting, budget security budget, the principle of management, external factors, uncertainty, risk.

УДК 336.1.226

**Богуславська С. І.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри економіки та управління  
Черкаського навчально-наукового інституту  
Університету банківської справи*

**Boguslavskaya S. I.**

*PhD in Economic Sciences, Associate Professor  
Associate Professor of the Department of Economics and Management  
Cherkasy Educational and Scientific Institute  
of the SHEI "Banking University"*

## ОЦІНКА ЗАГРОЗ ІЗ БОКУ НЕЗБАЛАНСОВАНОСТІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ РОЗВИТКУ ТЕРИТОРІЇ

### THE ASSESSMENT OF IMBALANCES IN THE TAX SYSTEM'S THREATS ON THE DEVELOPMENT OF TERRITORY

**Анотація.** У статті розглянуто та проаналізовано модель для оцінки впливу податкової системи на економічну безпеку території. Подано методи оцінки масштабів тіньового сектору економіки та виділено складники збитку від його функціонування. Запропонована у статті модель дає змогу оцінювати вплив таких чинників, як величина сукупної податкової ставки, складність податкових правил, жорсткість фінансової політики та ін. на рівень економічної безпеки регіону. Розроблена модель може бути використана для виявлення причин і умов, що детермінують зростання тіньового сектору економіки і величину податкових надходжень до бюджету; визначення величини сукупного податкового навантаження, що враховує склад і структуру податків; розрахунку впливу стану податкової системи на рівень економічної безпеки території.

**Ключові слова:** оподаткування, податкова система, імітаційна модель, економічна безпека, тіньова економіка.

**Вступ та постановка проблеми.** Податки і система оподаткування є найважливішими елементами забезпечення економічної безпеки території та держави загалом.

Значення податкової безпеки багаторазово зростає під час переходу до економіки, що базується на ринкових принципах і механізмах господарювання.