

ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

Ключові слова: бюджетна система, бюджетний облік, бюджетні установи, міжнародні стандарти, національні стандарти, реформування обліку, уніфікація обліку.

Постановка проблеми. Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей. Проблемою сьогодення є налагодження бухгалтерського обліку установ бюджетної сфери. Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Необхідність їх вирішення актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до уніфікації та модернізації обліку.

Актуальним є завдання – реформування бюджетного обліку та адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є безумовним тому, що забезпечить підвищення прозорості державних фінансів, якість та достовірність бюджетного обліку, оцінку ефективності бюджетних послуг, які надаються. Важливими є питання запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у державний сектор з метою реформування бюджетного обліку та адаптації організаційних і методологічних основ обліку до міжнародних вимог. Посилення управлінської, контрольної та інформаційної функції – є відповідальним завданням, що потребує розробки й опрацювання у процесі реформування державного обліку.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженню актуальних питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Канєва Т.В., Максимова В.Ф., Свірко С.В., Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Хорунжак Н.М. та інші.

У своїй роботі Максимова В.Ф. зазначає, що вирішення основних питань розвитку системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню управління державними фінансами, поглибленню системи стратегічного бюджетного планування та системи контролю за процесом виконання бюджету. Реалізація заходів по вдосконаленню та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [1, с.40].

У своїх дослідженнях Хорунжак Н.М. зазначає, що системна трансформація управління бюджетними установами вимагає формування адекватної йому інформаційної бази. У цьому контексті облік є загально визнаною основою її формування. Проте сучасний стан обліку в бюджетних установах, попри свою прогресивність, характеризується цілою низкою невирішених проблем, котрі актуалізуються у зв'язку з необхідністю отримання нових потоків обліково-аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних і місцевих фінансів. Таким чином, внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі (до речі дана категорія включає в себе не лише бюджетні установи) вимагають модернізації обліку як такого [2].

Слід зауважити, що незважаючи на значне поширення модернізаційних процесів у цій галузі, однозначне визначення категорії “модернізація обліку” в наукових джерелах і словниках відсутнє. Одним із перших нормативних актів, у якому є даний термін є Постанова Кабінету

Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 “Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки”[4]. Проте, в даному документі, визначення категорії модернізації не дається, а різноманітність підходів в науковій літературі пояснюється неоднозначністю критеріїв, параметрів, напрямів і наслідків модернізації. Якщо взяти за основу рекомендації Стратегії, визначеної Кабінетом Міністрів, то можна стверджувати, що модернізація обліку включає в себе розподіл повноважень, розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків.

В своїх публікаціях, науковці зазначають і ми підтримуємо їх думку, що основним напрямом реформування обліку та звітності є розробка та запровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних. Проблемою, реформування обліку в бюджетних установах, є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів, удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Вітчизняний бухгалтерський облік у бюджетній сфері вимагає реформування, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень.

Постановка завдання полягає в тому, щоб визначити основні напрями реформування системи бухгалтерського обліку та запропонувати загальну систему заходів, які дадуть змогу посилити управлінську, контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку в бюджетній сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Співробітництво установ бюджетної сфери України з міжнародними організаціями, поширення діяльності на міжнародних інвестиційних ринках потребують відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері присвячено декілька рішень Уряду та Міністерства фінансів України. Мета, завдання, основні напрями та заходи реалізації реформи знайшли відображення у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [3]. Метою, реформування обліку, є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Бухгалтерський облік у бюджетних установах як система контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів виконує управлінську, контрольну, інформаційну функції.

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки затверджено П(С)БО в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, яке набирає чинності з 01.01.2013 р.[5]. Зазначеним Положенням (стандартом) визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів, що застосовуватимуться бюджетними установами. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. Фінансова звітність може використовуватися для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона може також надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору інші порівняно з її використанням недержавним сектором. Фінансова звітність державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному

забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні. Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі [5,с.260].

Система бюджетного обліку України складається з трьох підсистем, які необхідно розглядати як єдине ціле, оскільки вони розкривають єдиний обліковий процес за умови виконання бюджету з трьох різних сторін:

- систему бюджетного обліку органів, які організують виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку органів, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку бюджетних установ.

Під час виокремлення складових єдиної системи бюджетного обліку необхідно, враховувати відмінність завдань, що стоять перед її учасниками. Метою, облікової системи органів, які виконують бюджет, є планування бюджету та контроль його виконання, розподіл бюджетного фінансування між головними розпорядниками й аналіз ефективності використання бюджетних коштів.

Облікова система казначейських органів повинна передбачає контроль касового виконання бюджету: облік касових надходжень і витрат, ведення особових рахунків бюджетів і бюджетних установ, механізм доведення лімітів бюджетних зобов'язань і обсягу фінансування до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, облік і контроль прийнятих ними бюджетних зобов'язань.

Для головних розпорядників і розпорядників засобів бюджету актуальні завдання розподілу й обліку коштів по нижчих бюджетодержувачах, формування зведеної звітності в різних розрізах. Серед облікових завдань бюджетних установ, що є одержувачами бюджетних коштів, можна виокремити складання кошторисів доходів і витрат, контроль їх виконання, облік бюджетних асигнувань, лімітів бюджетних зобов'язань у розрізі функціональної і економічної класифікації витрат бюджетів.

Система бюджетного обліку реалізується за допомогою таких інструментів, як бюджетна класифікація, план рахунків бюджетного обліку та методичні вказівки з його застосування, оцінка об'єктів бюджетного обліку, інвентаризація і т. ін.

Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи. До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести:

- централізовану розробку політики бюджетного обліку;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат;
- казначейську систему виконання бюджетів.

Усі учасники бюджетного обліку України використовують два плани рахунків: план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевого бюджетів, який ґрунтується на касовому методі обліку (що передбачено Бюджетним кодексом) і використовується Державним казначейством України та план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який історично ґрунтується на методі повного обліку на основі принципу нарахування і застосовується всіма розпорядниками бюджетних коштів [6].

Для реформування бюджетного обліку необхідно розробити уніфікований План рахунків бюджетної сфери, гармонійно поєднав існуючі плани рахунків. Вдосконалення плану рахунків дасть змогу впровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах, надасть можливість для складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також надасть повну інформацію про державні активи і зобов'язання. План рахунків

має містити розділ управлінських рахунків. Це посилить управлінську функцію бухгалтерського обліку у бюджетних установах.

Управлінський облік у бюджетних установах практично відсутній. Важливим методичним підходом у реформуванні бухгалтерського обліку бюджетної сфери є використання управлінського обліку, що забезпечить посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Так, управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією. Управлінський облік сьогодні не тільки не передбачається Планом рахунків бюджетних установ, а й не регламентується. Основні причини організації управлінського обліку в бюджетній сфері полягають в тому, що виникає потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами та управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат (видатків) і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. На сьогодні методика калькулювання послуг (освітніх, медичних, культурних) потребує наукового обґрунтування. Управлінський облік у бюджетних установах перебуває на початковому етапі становлення. Реформування бюджетного обліку не можливе без розвитку управлінського обліку у бюджетній сфері.

Як свідчить світовий досвід, бюджетна сфера функціонує ефективно, коли контролюється на предмет дотримання стандартів фінансове управління по всій вертикалі – від бюджетної установи до головного розпорядника бюджетних коштів. З метою сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної звітності та організації ефективного внутрішнього контролю необхідно проводити фінансово-господарський аудит їх діяльності органами державної контрольно - ревізійної служби.

Важливим, для цілей бухгалтерського та управлінського обліку, є необхідність формування облікової політики. На основі прийнятої облікової політики можна створити достатньо ефективну систему обліку як основного елемента управління установою. Так, своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу одержувати релевантну інформацію, на підставі якої приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу, здійснювати й контролювати цільове використання засобів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду [7, с.43].

Одним з напрямів, реалізації реформи бюджетного обліку, є використання методу нарахувань. У МСБОДС визначено, що перелік форм фінансової звітності залежить від вибору облікового методу. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки

Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі амортизацію). Метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Фінансові звіти, підготовлені на основі цього методу, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець періоду. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності для державного сектору [5, с.262].

Меморіально – ордерна форма обліку, що застосовується сьогодні в бюджетних установах потребує вдосконалення тому, що має суттєві недоліки. Основними з яких є трудомісткість і недостатня пристосованість облікових реєстрів до системи звітних показників, Це зумовлює необхідність у додаткових вибірках, розрахунках і групуваннях при складанні звітності та розрахованість її переважно на обробку інформації вручну.

Одним з основних напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є повна автоматизація процесів обліку після запровадження міжнародних стандартів. Проблемою, реформування обліку в цьому напрямку, є недостатньо наповнений програмами ринок програмного забезпечення в Україні, які спрямовані на забезпечення системи управління бюджетними установами і ведення обліку в них. З найбільш відомих та популярних продуктів з автоматизації обліку є “Парус-Бюджет” та “Казна”. Програми, запропоновані на ринку інформаційних послуг, не в повному обсязі виконують всі вимоги, які до них висуваються. Більшість розповсюджених програм автоматизації бухгалтерського обліку не охоплюють в достатній мірі всіх завдань, пов’язаних з управлінням та господарською діяльністю бюджетних установ. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи планування доходів і видатків, внутрішнього контролю [8, с.159]. Проблема впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує подальших досліджень.

Більшість невеликих бюджетних установ продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку. Це неприпустимо після впровадження міжнародних стандартів. Тому, що часткова автоматизація не дозволить систематизувати дані обліку та відображати їх в одній базі даних і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, що передбачається після впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Облік, в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи, буде наближений до міжнародних стандартів. Комп’ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку. Рахунки та їх специфічні особливості мають суттєвий вплив на методику бухгалтерського обліку. Основними особливостями рахунків, які мають безпосередній вплив на побудову бухгалтерського обліку, є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку.

Одним з напрямів реформування обліку у бюджетній сфері є запровадження сучасних автоматизованих інформаційних технологій, які здатні активно впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери та підвищувати контроль за їх використанням. Це питання залишається недостатньо дослідженим і потребує подальшого вивчення.

У ході складання фінансової звітності за міжнародними стандартами задіюється економічна, соціальна та інша інформація, від якості цих даних залежатиме достовірність фінансової звітності установ держави. Основні напрями реалізації реформи бюджетного обліку (використання методу нарахувань, модернізація плану рахунків з бюджетною класифікацією, об’єднання бухгалтерського обліку виконання бюджету та бухгалтерського обліку в бюджетних установах) мають базуватися на історичному досвіді і практиці обліку в Україні та гармонійно поєднуватися з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Усі учасники бюджетного обліку тісно пов’язані між собою, впливають один на одного: кожен з них у ході діяльності використовує інформацію, що надається іншими учасниками. Реформування системи обліку в бюджетній сфері з урахуванням вимог міжнародних стандартів забезпечить інформаційну підтримку всім зацікавленим користувачам, підвищить ефективність державного управління економічним розвитком суспільства, створити умови для ефективного функціонування бюджетних установ.

Політика обліку бюджетної установи має бути спрямована на інформаційно - аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї діяльності установи (як фінансової, так і господарської). На основі прийнятих міжнародних стандартів установи бюджетної сфери отримають можливість сформувати ефективну систему бухгалтерського обліку як елемента управління установою.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до модернізації й уніфікації обліку. Для вирішення проблем, що існують в обліку бюджетної сфери та проведення повноцінного реформування необхідна модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері забезпечить перехід на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, а також у створить уніфіковане організаційне та інформаційне забезпечення бюджетного обліку.

Основними напрямками реалізації реформування бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є:

- розробка національних стандартів обліку та звітності в державному секторі;
- формування системи звітності в державному секторі;
- створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- перехід на метод нарахувань та перегляд об'єктів обліку;
- реформування організаційної системи обліку в державному секторі;
- створення інституту державних бухгалтерів;

Результатом реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері буде:

- удосконалена системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері як основний фактор модернізації державного бухгалтерського обліку;
- запровадження методу нарахувань у державному секторі
- застосування інформаційних технологій при реформуванні управління державними фінансами;
- інтегрований план рахунків бюджетного обліку із бюджетною класифікацією;
- удосконалений склад показників та змісту фінансової звітності
- організація роботи та запровадження електронного документообігу між казначейством та розпорядниками бюджетних коштів.

Окреслені напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять управлінську, контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, а також дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та ефективне використання фінансових ресурсів держави.

Анотації. Визначено особливості організації обліку в бюджетній сфері та пріоритетні напрями реформування системи бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі. Запропоновано загальну систему заходів, які дадуть змогу посилити управлінську, контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку в бюджетній сфері .

The features of organization of account in budgetary establishments and organizations and priority directions of reformation of this sphere are defined in the article. Motivated need of the introduction international standard in state sector.

Література

1. Максимова В.Ф., Пеліпадченко Р.О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах// Економічний простір. — 2008. — №16. — [Електронний ресурс] — Режим доступу:http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr_/2008_16_maksim.pdf
2. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах/ Н.М. Хорунжак// Облік і фінанси АПК. — 2009. — №2. — [Електронний ресурс] — Режим доступу:http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural_Vzhdtu_econ_2009_2/25.pdf

3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34// Офіційний вісник України. – 2007. – № 4. – 29 січня. – С.29.
4. Національне Положення (Стандарти) Бухгалтерського обліку в державному секторі. – www.minfin.gov.ua
5. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів Фінансової звітності в державному секторі//Вісник ЖДТУ.- 2010. - №3(53).- [Електронний ресурс] — Режим доступу:http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum_Vzhdtu_econ_2010_3_2_63.pdf
6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України, Головного Управління Державного казначейства України від 10.12.99 N 114// Офіційний вісник України. –2000. – № 1. – 21 січня. – С.76.
7. Романченко Ю.О. Облік у бюджетних установах: стан і перспективи розвитку//Облік і фінанси АПК. – 2011.-№1- [Електронний ресурс] — Режим доступу:http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum_Oif_apk_2011_1/3_romanc.pdf
8. Кладницька Т.А., Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері/ Кладницька Т.А.,//Економічні науки,Вісник Хмельницького національного університету - 2009.- № 6, с.157-159- [Електронний ресурс] — Режим доступу:http://www.nbu.gov.ua/portal/natural_Vchnu_Econ/2009_6/1.pdf
9. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
10. Міжнародні стандарти державного бухгалтерського обліку. – www.minfin.gov.ua

Черкашина Тетяна Володимірівна – кандидат економічних наук, викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету.
Науківі інтереси: Бухгалтерського обліку у бюджетній сфері: реформування та гармонізація системи.