

Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах

Максімова В.Ф.

Вступ. Підвищення ефективності та раціональності використання ресурсного потенціалу суб'єктів бюджетної сфери в умовах кризовості виступає основним завданням системи управління. В свою чергу, вона здійснює свою діяльність згідно рішень, прийнятих на основі інформаційних даних, підготовлених обліковими службами. В цьому контексті слід визнати, що саме обліково-аналітичне забезпечення системи управління є ключовим важелем досягнення поліпшення результативності функціонування суб'єктів, що фінансуються з бюджетів різних рівнів. Практика успішних проектів у цій сфері вказує на те, що в основі їхньої реалізації лежить належне економічне обґрунтування. Таким чином, підвищення якості інформаційних основ прийняття управлінських рішень, тобто формування більш досконалого обліково-аналітичного забезпечення – актуальне завдання, вирішення якого дозволить значною мірою поліпшити результати діяльності суб'єктів бюджетної сфери. Суттєві зрушення у цьому контексті зроблено в процесі реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. Зокрема, розроблено Новий план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджено Національні положення (стандарти), продовжують здійснюватися заходи з формування єдиної інформаційної системи управління фінансами.

Постановка проблеми. Однак, незважаючи на дійсно позитивні реформуючі заходи, низка проблемних питань продовжують бути невирішеними. Одним з них є рівень готовності облікових працівників до впровадження заходів з модернізації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різносторонній розгляд питань, пов'язаних з реформуванням бухгалтерського обліку в бюджетній сфері свідчить про посилення інтересу до цієї проблеми. Зокрема, її дослідженням

займаються такі вітчизняні науковці як Гізатуліна Л. В., Дорошенко О.О., Канєва Т.В., Марценяк Н.О., Натарова О. В., Пігош В. А., Свірко С.В., Сисюк С. В., Сушко С. І., Фаріон А. І., Хорунжак Н. М., Чечуліна О. О. та ряд інших.

Варто зазначити, що частково питання рівня підготовки фахівців до запровадження нової реформованої системи обліку в державному секторі, який правомірно позиціонувати з суб'єктами бюджетної сфери, так чи інакше потрапляють в поле зору дослідників через те, що належать до організаційних заходів. Так, Гізатуліна Л. В. та Сушко Н. І. [1, с.56], деталізуючи специфіку реформування системи обліку, поряд з розглядом питань переліку та сумісності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для цього сектору, подають характеристику типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. №59), Порядку погодження призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи (наказ Міністерства фінансів від 21.02.2011 р. №214) та Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (наказ Міністерства фінансів від 01.12.2011 р. №1537). Зроблений ними акцент вказує на важливість правильного підходу до підготовки облікових кадрів, а також рівень їхньої компетенції.

Вчені цілком справедливо вважають, що поряд зі стандартизацією національної системи обліку з врахуванням міжнародних стандартів, якісне кадрове забезпечення, особливо головними бухгалтерами та іншими обліковими працівниками є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в держсекторі на міжнародному рівні [1, с. 57].

Аналогічну позицію обстоює Марценяк Н. О., яка визнаючи той факт, що удосконалення бухгалтерського обліку у державному секторі повинно гармонізувати зі статистикою державних фінансів та створенням системи національних рахунків України і акцентуючи увагу на винятковій важливості

побудови Плану рахунків в цьому контексті, вказує на наявність організаційних проблем, в тому числі щодо кадрового забезпечення [6, с. 348].

Інший науковець, Дорошенко О. О. [2] у своїх дослідженнях робить акцент на розширенні повноважень Державної казначейської служби України, здійснює аналіз чинних вимог щодо повноважень суб'єктів зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства та підтримує позицію Чумаченка М. Г. і Свірко С. В. щодо такого поняття як „контролерство” [12]. Науковець вважає, що необхідність його застосування обумовлена тим, що на сучасному етапі в бюджетній системі України удосконалювати слід і контроль. У зв'язку з цим, вона стверджує, що головні бухгалтери повинні не лише констатувати результати виконання кошторису, а й приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів у відповідності до їхнього функціонального призначення [2, с.45].

Формулювання цілей статті. Зазначені позиції вказують на доцільність вирішення проблеми, пов'язаної з розширенням потреб системи управління в інформації, яка виходить за межі власне бухгалтерського обліку й розвитком засад удосконалення організації праці облікових працівників з врахуванням потреб запровадження окремих елементів, або підсистеми внутрішньогосподарського обліку загалом з урахуванням галузевої специфіки бюджетних установ. Згідно з цим, метою написання статті є окреслення організаційних проблем удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління та шляхів їхнього якісного вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підтримуючи думку про те, що для оптимізації ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах була необхідна розробка пропозицій стосовно уніфікації плану рахунків шляхом його деталізації як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків відповідно до міжнародної практики, слід зазначити, що без належного інструктивно-методичного й роз'яснювального забезпечення досягти успіху реформування вкрай важко. У бюджетних установах бухгалтерський облік покликаний забезпечити систематичний облік виконання

кошторисів, стану розрахунків з підприємствами, організаціями та працівниками цих установ, використання матеріальних і грошових ресурсів та їх збереження. Його мета – сприяти поліпшенню фінансово-господарської діяльності. Відповідно до цього, особливої уваги потребує формування засад ефективної організації праці облікових працівників. Основною проблемою, яка вимагає уваги, є зважений підхід до розмежування повноважень, їхнє закріплення в посадових інструкціях і встановлення відповідальності за виконання. Насамперед, варто звернути увагу на той факт, що функціонування бюджетних установ в умовах ринку вимагає від керівника, головного бухгалтера та інших осіб, що відповідають за їхнє майно не лише правильного й достовірного формування інформації, а й забезпечення її використання для потреб оперативного впливу, що унеможлиблює непродуктивні витрати ресурсів. Відповідно, облікова інформація має своєчасно подаватися конкретним управлінським працівникам, відповідати рівню їхніх повноважень й не містити зайвих даних. Задля цього, при організації обліку в бюджетних установах органи й відповідальні особи, що беруть участь в цьому процесі та відповідають за його якість, по-перше, повинні звертати увагу на компетенцію рівнів суб'єктів управління. По-друге, суб'єкти, що отримують фінансове забезпечення з бюджету (місцевого чи державного), перебувають в тісному взаємозв'язку з інформаційною системою управління державними фінансами та зобов'язані формувати власну інформаційну систему управління, інтегровану з нею. В першому випадку основною організаційною проблемою є встановлення переліку номенклатур або облікових даних, що відповідають конкретному рівню управління. В основу її вирішення слід покласти дослідження потреб в інформації залежно від класичного пірамідального типу структури управління (рис. 1). У найбільш спрощеному варіанті щодо інформаційного забезпечення кожного з рівнів слід вказати на таке. На низовому рівні управління (3) відповідальні особи керівної ланки повинні володіти інформацією щодо наявності матеріально-технічних засобів для виконання обов'язків працівниками з групи „обслуговуючий персонал”.



Рис. 1. Рівні управління в бюджетних установах за ієрархічною структурою*

Умовні позначення: I, II, III – відповідно: технічний, організаційно-управлінський та інституційний рівні; * залежно від типу установи (приклад наведено лише по окремих типах установ): 1 – для медичних установ – головний лікар, закладів вищої освіти – ректор (директор), загальноосвітніх та професійно-технічних закладів – директор, установ культури – директор (керівник, завідувач) тощо; 2 – для медичних установ – завідувачі відділень, закладів вищої освіти – завідувачі кафедр, декани (директори інститутів, якщо це структурні підрозділи вищого навчального закладу), установ культури – завідувач відділом (сектором) з основних видів діяльності, завідувач філією, пересувною виставкою, об'єктом сфери послуг чи дозвілля) тощо; 3 – для медичних установ – старша медична сестра, сестра-господиня, закладів вищої освіти – методист, установ культури – розпорядники заходів тощо.

Одним з найбільш оперативних способів отримання такої інформації є забезпечення дотримання норм витрачання цінностей і здійснення відповідного контролю. Іншим – щоденне формування обслуговуючим персоналом заявок, їхнє узагальнення керівником низової ланки за 3-5 днів у зведеній заявці та подання вищестоящим управлінцям для формування розпоряджень щодо виконання замовлень і передачі в бухгалтерію. В умовах широкого використання для цілей обліку комп'ютерної техніки, цей процес може бути значно прискорений завдяки можливості передачі інформації відповідними каналами зв'язку.

На середньому рівні управлінці повинні володіти більш ширшою інформацією. Зокрема, окрім даних про стан забезпечення матеріально-

технічними ресурсами, для успішного управління, вони мають бути проінформовані про фінансові можливості забезпечення цими ресурсами, заплановані обсяги надання послуг, можливості оптимізації діяльності тощо. Низка цих інформаційних показників виходить за межі власне бухгалтерського обліку, адже має планово-економічний характер. Проте в умовах нестачі фінансового забезпечення не завжди доцільно організовувати спеціальні відділи з її підготовки. У зв'язку з цим можуть бути використані існуючі внутрішні резерви, а саме деяке розширення кола функціональних обов'язків облікових працівників. Це слід зробити через виняткову важливість, адже розширення інформаційного поля прийняття управлінських рішень в бюджетних установах в умовах конкурентного ринкового середовища виступає одним з найбільш дієвих важелів підвищення ефективності їхнього функціонування.

Певний відбиток на перелік функцій та обов'язків облікових працівників накладає також вимога щодо інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами, формування якої передбачене розпорядженням Кабінету міністрів України від 1 серпня 2013 р. №774-р „Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами”. У ній акцентовано увагу на двох основних функціях – плануванні й виконанні бюджету. Таким чином, зусилля не лише головних розпорядників бюджетних коштів, а й облікових працівників бюджетних установ повинні бути спрямовані на досягнення оптимальності співвідношень і раціонального витрачання коштів, отриманих на здійснення діяльності. Відповідно, слід вирішити проблему ефективного управління ресурсами на рівні самих суб'єктів, що отримують фінансове забезпечення з бюджету. У цьому контексті виникає потреба у розв'язанні низки питань, які характерні для таких суб'єктів з об'єктивних причин. По-перше, усі методичні й технічні рішення щодо організації обліку в бюджетних установах характеризуються суворою централізованою регламентацією. В результаті цього рівень самостійності управління бюджетними коштами з боку керівника та головного бухгалтера

досить обмежений. Зміна цих підходів у зв'язку з курсом на децентралізацію влади дасть можливість на місцях враховувати існуючі потреби та можливості оптимізації діяльності й підвищення її результативності. Однак, попри безумовну практичну доцільність надання більших повноважень розпорядникам бюджетних коштів – керівникам бюджетних установ, важливо належним чином здійснювати контроль з боку вищестоящих органів. Організаційно це питання можна вирішити шляхом зобов'язання подавати розрахунки, які б засвідчували доцільність зміни напряму використання бюджетних коштів (без порушення чинного законодавства по захищених статтях). Форма таких розрахунків може відповідати формі бізнес-планів, які використовуються виробничими суб'єктами. Умовою спрямування коштів на ті чи інші види діяльності, не передбачені при складанні кошторису, в тому числі інноваційно-інвестиційні (для суб'єктів, котрі мають дозвіл на їхнє здійснення відповідно до законодавства), повинно бути затвердження бізнес-плану й надання відповідного дозволу з боку вищестоящих органів управління (в т.ч. органи ДКСУ). Загалом прийняття рішень керівною ланкою бюджетних установ щодо використання бюджетних коштів варто поставити в залежність від результату, який реально може бути отриманий. Завданням облікових служб і працівників у цьому контексті має стати підготовка обґрунтованих розрахунків і їхнє представлення для затвердження. Оскільки такі розрахунки мають не бухгалтерський, а швидше управлінський характер, то, ймовірно, слід говорити про внутрішньогосподарський (управлінський) облік, або щонайменше застосування елементів його методу в практичній обліковій діяльності бюджетних установ. Максимальне узгодження показників обох підсистем служитиме об'єктивною основою формування цілісної інформаційної облікової системи, адаптованої до потреб ефективного управління бюджетними коштами на рівні бюджетної установи. При цьому слід врахувати такі особливості як регламентація методики та техніки бухгалтерського обліку (вищестоящими органами і Державною казначейською службою України) (табл. 1).

Шляхи досягнення взаємоузгодження та взаємозв'язку підсистем бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку в бюджетних установах

Бухгалтерський облік		Внутрішньогосподарський (управлінський) облік	
Напрямок організації	Характеристика	Проблема узгодження	Шляхи вирішення
Методичний	Державна казначейська служба України встановлює систему способів, прийомів обліку, в основу яких покладені відомі елементи методу бухгалтерського обліку (баланс, звітність, документація, рахунки, інвентаризація, оцінка, подвійний запис, калькуляція)	Досягнення збалансованості та послідовності в документальному забезпеченні.	Розробка номенклатур внутрішніх форм, які б повністю або частково включали в себе бухгалтерський підхід й, одночасно, відповідали методології внутрішньогосподарського обліку. Наприклад, планові калькуляції можуть базуватися на угодженому переліку статей чи елементів витрат, однак містити і поправочні розрахунки (коефіцієнти) для корегування з врахуванням ринкових важелів (інфляції, конкуренції тощо)
Технічний	Вибір форми ведення обліку в деяких випадках залежить від рішення вищестоящої організації та фінансового забезпечення. Форми й перелік реєстрів, а також порядок здійснення записів у них визначається Державною казначейською службою України	Взаємна ув'язка виявлених потреб в інформаційних даних бухгалтерського й внутрішньогосподарського обліку для різних рівнів управління.	Уникнення дублювання даних шляхом узагальнення бухгалтерської та внутрішньо управлінської облікової інформації у документації внутрішнього користування, в форматі затребуваному керівниками. Можлива розробка додаткових програмних доповнень до існуючого програмного забезпечення бухгалтерського обліку.
Організаційний	Належить до компетенції керівництва бюджетної установи й полягає в організації та налагодженні роботи облікових служб	Встановлення оптимальних структурно-логічних зв'язків між обліковими працівниками.	При формуванні штату та розподілі повноважень слід врахувати рівень причетності облікового працівника до інформації, яка має бути сформована підсистемою внутрішньогосподарського обліку та максимально використати цей факт.

В цілому, як свідчить практика, організації обліку в бюджетній сфері притаманний чіткий дворівневий характер (І рівень – державний (макрорівень): організація; II – бюджетна установа (мікрорівень): обов'язок ведення (повноваження головного бухгалтера)), який, певним чином виключає, прояви самостійності у виборі порядку та представлення обліково-аналітичного забезпечення управління. Проте сучасні умови функціонування суб'єктів, котрі фінансуються з бюджету, ставлять нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких, попри усю складність, повинна знаходити легальне вирішення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Хорошим об'єктивним підґрунтям досягнення вирішення завдання з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в бюджетних установах є дослідження запитів і потреб системи управління, а також максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки. Перспективність названих напрямів досліджень полягає в досягненні покращення організації праці облікових працівників, а також підвищенні ефективності діяльності бюджетних установ на основі поліпшення рівня управління процесами надання послуг.

Список використаних джерел

1. Гізатуліна Л. В., Сушко Н. І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. – № 6. – 2012. – С. 56–57.
2. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О. О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2012. – №3(61).– С. 43-46.
3. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т. Канєва, С. Шевченко // Вісник КНТЕУ. – 2010. – №5. – С. 33-40.
4. Левицька С. О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору. – Режим

доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_3_1/v47ek054.pdf.

5. Максимова В. Ф., Пеліпадченко Р. О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В. Ф.Максімова // Економічний простір. – 2008. – №16. – С.33-40.

6. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. – 2010. – №4. – С. 346-351.

7. Натарова О. В. Облік та контроль доходів від обмінних операцій державного сектору: автореф. дис. ... канд. біол. наук : 08.00.09 / О. В. Натарова; КМ Україна, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2013. – 20 с.

8. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету міністрів України від 1 серпня 2013 р. №774-р.

9. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова КМУ від 16.01.2007р. № 34. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>

10. Сушко Н. І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С.11–17.

11. Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/m>

12. Чумаченко М. Г. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу / М. Г. Чумаченко, С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / М-во освіти і науки України, ДВНЗ „Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – Вип. 15. – 2010, С. 352-365.

Анотація

Максімова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах

Мета статті полягає в обґрунтуванні позиції щодо доцільності вирішення проблеми, пов'язаної з розширенням потреб системи управління в інформації, шляхом розвитку засад удосконалення організації праці облікових працівників з врахуванням потреб запровадження окремих елементів чи підсистеми внутрішньогосподарського обліку загалом з урахуванням галузевої специфіки бюджетних установ. Згідно з цим, метою написання статті є окреслення організаційних проблем удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління та шляхів їхнього якісного вирішення.

В результаті наукових пошуків обґрунтовано можливості вирішення проблеми підвищення якості інформаційної бази управління завдяки врахуванню запитів керівників відповідного ієрархічного рівня, запропоновано формувати та подавати для затвердження й узгодження у вищестоящі органи розрахунки, що підтверджують доцільність зміни напряму використання бюджетних коштів у формі бізнес-планів, вказано основні шляхи досягнення взаємоузгодження та взаємозв'язку підсистем бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку в бюджетних установах.

Перспективи подальших наукових досліджень з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в бюджетних установах пов'язані з необхідністю визначення потреб і запитів керівників різних ієрархічних рівнів, покращенні організації праці облікових працівників, максимальному використанні можливостей комп'ютерної техніки та досягненні на цій основі поліпшення рівня управління процесами надання послуг і підвищення ефективності діяльності бюджетних установ в цілому.

Ключові слова: бюджетні установи, система управління, підсистема бухгалтерського обліку, підсистема внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, повноваження, облікові працівники, удосконалення.

Анотація

Максимова В.Ф. Проблемы и перспективы совершенствования информационной системы управления бюджетными учреждениями

Цель статьи состоит в обосновании путей решения проблемы, связанной с изменением требований системы управления к содержанию, составу и наполнению информации для принятия решений в бюджетных учреждениях. Предложено пути совершенствования организации труда работников учетных служб, в том числе с учетом внедрения элементов или подсистемы внутрихозяйственного учета. Учтена отраслевая специфика бюджетных учреждений, учтены организационные проблемы совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления и намечены пути их качественного решения.

В результате научных поисков обоснованы возможности решения проблемы повышения качества информационной базы управления, в основу которых положен учет запросов руководителей конкретного иерархического уровня. Предложено формировать и подавать для утверждения и согласования в вышестоящие органы расчеты, подтверждающие целесообразность изменения направления использования бюджетных средств в форме бизнес-планов. Указано основные пути достижения взаимной увязки и взаимосвязи подсистем бухгалтерского и внутрихозяйственного учета в бюджетных учреждениях.

Перспективы дальнейших научных исследований по совершенствованию информационной базы принятия управленческих решений в бюджетных учреждениях связаны с необходимостью установления реальных потребностей и запросов руководителей различных иерархических уровней. Необходима также разработка путей улучшения организации труда работников учетных служб, в том числе с учетом максимального использования возможностей компьютерной техники и достижения на этой основе улучшения уровня управления процессами предоставления услуг и повышения эффективности деятельности бюджетных учреждений в целом.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, система управления, подсистема бухгалтерского учета, подсистема внутрихозяйственного (управленческого) учета, полномочия, учетные работники, совершенствование.

Відомості про автора

Максімова Валентина Федорівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

Контактна інформація: 0677088715, maxval3@gmail.com

Максимова Валентина Федоровна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Одесского национального экономического университета

Контактная информация: 0677088715, maxval3@gmail.com

Поштова адреса для відправлення примірника журналу:

Максімова В.Ф.

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

вул. Преображенська, 8

м. Одеса

65082

Наданий матеріал раніше не публікувався та в інші видання не надсилався.

Прізвище та ім'я англійською мовою: Maksimova Valentina