

УДК 657:[061.1:336.14]

Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи

Яровенко Т.С.

кандидат економічних наук, доцент, докторант,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

Гузенко Ю.А., Масіч Т.О.

студенти
Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара

Стаття присвячена актуальним питанням вдосконалення бухгалтерського обліку у бюджетних установах в умовах його модернізації та гармонізації з міжнародними стандартами. Проаналізовано основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетних установах в Україні. Досліджено основні елементи бухгалтерського обліку в державному секторі в Україні та Польщі. Окреслено напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку державних та муніципальних підприємств, установ та організацій.

Ключові слова: бухгалтерський облік, особливості, перспективи, бюджетні установи.

Яровенко Т.С., Гузенко Ю.А., Масіч Т.О. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ УКРАИНЫ: ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Статья посвящена актуальным вопросам совершенствования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в условиях его модернизации и гармонизации с международными стандартами. Проанализированы основы нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в Украине. Исследованы основные элементы бухгалтерского учета в государственном секторе в Украине и Польше. Очерчено направления совершенствования системы бухгалтерского учета государственных и муниципальных предприятий, учреждений и организаций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, особенности, перспективы, отечественные бюджетные учреждения.

Yarovenko T.S., Huzenko Y.A., Masich T.O. ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR OF UKRAINE: FEATURES AND PROSPECTS

The article is devoted to the topical issues of improvement of accounting in budgetary institutions in the context of its modernization and harmonization with international standards. The basic principles of legal support of accounting in budgetary institutions in Ukraine were analyzed. The basic elements of accounting in the public sector in Ukraine and Poland were investigated. Directions for improvement of accountancy system of state and municipal enterprises, institutions and organizations were outlined.

Keywords: accounting, features, perspectives, budget-funded entities.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Економічні реформи, які відбуваються в Україні, вимагають вдосконалення положень облікової системи. Бюджетні установи є не тільки виконавцями державних функцій, а й повноправними суб'єктами господарювання як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях, що вимагає врахування їх статусу під час вдосконалення облікової політики. Отже, модернізація обліку у державному секторі відбувається значно повільніше, ніж у інших. У зв'язку із процесами гармонізації системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні з міжнародними стандартами та директивами ЄС, особливої актуальності набуває пошук шляхів удосконалення національних підходів щодо бухгалтерського обліку держав-

них та комунальних підприємств, установ та організацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Кількість бюджетних підприємств, установ та організацій в Україні перевищує 100 тисяч. Суб'єкти сфер освіти, науки, спорту, медицини, культури, комунального господарства, органів законодавчої чи виконавчої влади та ін. утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів. Бухгалтерський облік у державному секторі, з урахуванням специфічних умов функціонування його суб'єктів, виконує облікову та контрольну функції. Отже використовує специфічну методологію та методики, має власну нормативно-правову базу.

Збільшення кількості досліджень щодо питань реформування бухгалтерського обліку

на рівні суб'єктів бюджетної сфери констатує посилення інтересу до цієї проблеми. Зокрема, дослідженням цього напрямку у своїх наукових працях приділяють увагу такі провідні науковці як Гізатуліна Л., Дорошенко О., Канева Т., Марценяк Н., Натарова О., Пігош В., Свірко С., Пеліпадченко Р., Левицька С., Литвиненко Л., Сисюк С., Максимова В., Сушко С., Фаріон А., Хорунжак Н., Чечуліна О., Атамас П., Джога Р., Рудченко Ю., Ткаченко І. та інші.

Провідний науковець Дорошенко О. [3] у своїх дослідженнях 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 [3, с. 45].

Так, Марценяк Н. [2, с. 348], Гізатуліна Л. та Сушко Н. [1, с. 56], розглядають специфіку реформування системи бухгалтерського обліку через призму можливостей суміщення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі з міжнародними стандартами та їх гармонізації зі статистикою державних фінансів та системою національних рахунків України. Вчені 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 бухгалтерського обліку в держсекторі.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Вітчизняна облікова система в бюджетній сфері (на рівні державних та комунальних підприємств, установ та організацій) не відповідає сучасним світовим вимогам щодо прозорості інформації; в достатній мірі не забезпечує обліково-аналітичною підтримкою процеси прийняття рішень у системі державного управління та місцевого самоврядування; не дозволяє використовувати облікову інформацію для оцінювання ефективності діяльності суб'єктів бюджетної сфери. Значну роль у вирішенні цих питань покликана відіграти модернізація бухгалтерського обліку бюджетних установ та його гармонізація зі світовими стандартами.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є узагальнення і розвиток науково-методичних основ та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку у бюджетних установах в умовах його модернізації та гармонізації з міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Слід звернути увагу, що значну частину вітчизняного законодавства щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ (табл. 1) становлять національні, а не міжнародні стандарти.

Таблиця 1

Основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетних установах

№ з/п	Нормативний акт	Зміст
1	Бюджетний кодекс України [4]	Визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин; відповідальність за порушення бюджетного законодавства.
2	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [5]	Визначає принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Він поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.
3	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [6]	Визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи.
4	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [7]	Визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про об'єкт обліку у державному секторі.

Джерело: авторська розробка

Таблиця 2
Порівняльна характеристика основних елементів бухгалтерського обліку у державному секторі в Україні та Польщі

№ з/п	Елемент обліку	Вимоги бухгалтерського обліку в Україні	Вимоги бухгалтерського обліку в Польщі
1	Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності	Не застосовуються.	Використовують національні стандарти обліку з урахуванням (у деяких випадках) місцевих вимог або обставин.
2	Державне регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності	Бюджетний кодекс України (2010 р.), Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (1999 р.)	Комерційний Кодекс (1934 р.), «Закон про бухгалтерський облік» (1995 р.)
3	План рахунків	Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі (2013 р.) містить перелік рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору, які можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків цього Плану рахунків. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей в разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.	Не дивлячись на те, що в країні розроблено єдиний план рахунків (в т.ч. й для бюджетних установ), Закон про бухгалтерський облік надає кожній організації право мати власний план рахунків. При цьому організації можуть застосовувати і типові плани рахунків, які розробляються Комісією з цінних паперів для компанії, включених до біржового списку, та Міністерством фінансів для інших організацій.
4	Складові власного капіталу	Відповідно до НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» до складу власного капіталу входять: внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат, капітал у підприємства та резерви.	Капітал включає в себе: статутний капітал, неоплачений капітал, додатковий капітал, резерви на переоцінку активів, інший резервний капітал, нерозподілений прибуток, чистий прибуток або збиток фінансового року.
5	Оцінка основних засобів	У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості основних засобів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання. Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік ведеться за первісною вартістю.	Обліковується за ціною придбання, або за фактичними витратами на придбання і приведення до готовності. Не використовується поняття можливої ціни реалізації.
6	Облік запасів	У бухгалтерському обліку бюджетних установ запаси оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на первісну, справедливу та відновлювальну.	Запаси оцінюються за цінами їх придбання у випадку ж неможливого виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарно-матеріальні цінності.

Джерело: авторська розробка

Національне законодавство у цій сфері регулювання нестабільне, нормативно-правова база зазнає постійних змін, оскільки в процесі її формування одні нормативно-правові акти приймаються, інші відмінюються, або їх положення знаходять своє відображення в інших нормативно-правових актах шляхом дублювання.

Результати порівняння основних елементів бухгалтерського обліку в державному секторі в Україні та Польщі (табл. 2), констатують – Україна знаходиться на шляху до євроінтеграції. Про це свідчить уніфікація національних норм бухгалтерського обліку, їх гармонізація з міжнародними стандартами. Разом з тим в останні роки все ж відбуваються певні позитивні зрушення у зазначеній сфері. З метою удосконалення законодавчого врегулювання за останній період було ухвалено цілу низку нормативно-правових актів. Зокрема, систему Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, яка зазнала реформування шляхом розробки та впровадження [7]: НП(С) БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Зобов'язання», 130 «Вплив змін валютних курсів», 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції», 101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 124 «Доходи», 126 «Оренда», 129 «Інвестиційна нерухомість», 131 «Будівельні контракти», 134 «Фінансові інструменти», 135 «Витрати».

Крім того, розроблено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів та облікової політики суб'єктів державного сектору, а також Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ [7]. Але попри досить регламентацію бухгалтерського обліку бюджетних установ національним законодавством, у порівнянні з обліком у Польщі, він містить певні упущення та протиріччя, що є перепонами на шляху євроінтеграції. Отже, говорити про цілісну систему бухгалтерського обліку державних та муніципальних підприємств, установ та організацій наразі передчасно.

Законодавче забезпечення цієї сфери, незважаючи на розгалужену систему нормативно-правових актів, потребує подальшого

вдосконалення шляхом не кількісного, а якісного розвитку та гармонізації із міжнародними стандартами.

Одним з недоліків вітчизняного бухгалтерського обліку бюджетних установ, який потребує негайної ліквідації, є протиріччя у трактуванні термінів. У деяких випадках нормативно-законодавча база не містить трактування певної категорії, або розглядає її фрагментарно.

Використання меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка поширена у більшості бюджетних установ є трудомістким. Крім того, вона та не враховує специфічні показники функціонування суб'єктів цієї сфери, що вимушує складати величезну кількість вибірок, розрахунків та форм звітності на вимогу органів управління й для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні суб'єктів.

Складна ситуація щодо дефіциту бюджетного фінансування вимагає надання бюджетним установам більшої самостійності в розробці облікової політики. Наприклад, у питаннях методів обліку й калькулювання специфічних послуг (юридичних, медичних, освітніх, культурних, комунальних та ін.).

З іншого боку відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ, що є неприбутковими організаціями, операцій від надання платних послуг й здійснення комерційної діяльності, які можуть формувати прибуток та підлягають оподаткуванню (наприклад, у сферах культури та освіти) не регламентовано.

Бюджетні установи паралельно використовують різні методи обліку доходів і видатків: касовий та нарахування. Доцільним та актуальним, на нашу думку, є впровадження у систему бухгалтерського обліку суб'єктів державної та комунальної форм власності методу нарахування, який відображає витрати під час їх фактичного виникнення, а не сплати грошових коштів. Такий підхід надасть змогу реально та об'єктивно оцінити динаміку витрат окремих суб'єктів господарювання та бюджетів різних рівнів.

Іншою проблемою цієї сфери є розподіл повноважень щодо ведення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами. Адже бюджетні установи знаходяться у безпосередньому підпорядкованні вищих органів, що вимагає врахування їх вимог та ускладнює процес організації обліку.

Уваги вимагає методичне забезпечення бухгалтерського обліку коштів державних та

недержавних цільових фондів, наприклад, ендавмент-фондів на рівні державних освітніх установ. Система звітності бюджетних установ, яка включає фінансову, податкову, статистичну, управлінську та звітність суб'єктів перед головними розпорядниками бюджетних коштів й органами Державної казначейської служби, має нестиківки, суперечності, дублювання інформації.

Суттєвою проблемою, особливо у сільській місцевості, є запровадження у бюджетних установах автоматизації ведення бухгалтерського обліку та введення електронного документообігу, зокрема, подання електронної звітності. Адже, часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [8].

Більшість бюджетних установ відносяться до сфери нематеріального виробництва (зазвичай, послуг), отже витрати на оплату праці є основною статтею їх витрат. Організація бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та супутніх нарахувань (утримань) у цій сфері вимагає підвищення вимог щодо контролю за дотриманням штатної дисципліни й використанням фонду заробітної плати, обліку робочого часу працівників та його раціонального використання, тощо. Вирішення цих питань може бути досягнуто за рахунок, застосування бюджетними установами аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків до субрахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати», що забезпечить більш точне вра-

хування різних виплат та підвищить рівень інформативності обліку заробітної плати в бюджетних установах [9].

Вдосконалення шляхом уніфікації вимагає організація фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ й програмне забезпечення ведення обліку та складання звітності. Уніфіковані підходи, єдині бази даних та інформаційні системи нададуть можливість обміну інформацією між суб'єктами державного сектору, Міністерством фінансів та профільними міністерствами України, Державним казначейством. Особливої уваги при цьому вимагає спеціалізована профільна підготовка та перепідготовка кадрів фінансово-бухгалтерських служб саме у державному секторі.

Висновки з цього дослідження. 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.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко // Незалежний аудитор. – № 6. – 2012. – С. 56–57.
2. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2010. – №4. – С. 346–351.
3. 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.
4. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
6. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Кабінету міністрів України. – Режим доступу: www.kmu.gov.ua.
7. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Елек-

тронний ресурс] / Сайт Бухгалтер.com.ua. Для працівників бюджетної сфери. – Режим доступу: <https://bukhalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>

8. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т.А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – №6. – Т1. – С. 156–159.

9. Бондаренко О.С. Вдосконалення організації обліку заробітної плати в бюджетних установах / О.С. Бондаренко, Т.В. Салівон // Ефективна економіка. – 2013. – №1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2359>