

16. Захарченко В. Зростання впливу трансакційних витрат на вертикальну інтеграцію та системне розміщення промислового виробництва // Економіст. – 2004. – № 9. – С. 62-65.

17. Замазій О.В., Стадник В.В. Використання управлінського обліку для оцінки ефективності ринкової взаємодії підприємства // Труды Одесского политехнического университета: Научный и производственный сборник по техническим и естественным наукам. Спецвыпуск: в 3-х т. Т.3. – Одесса, 2004. – С. 202-205.

Надійшла 30.11.2009

УДК 657

Т. А. КЛАДНИЦЬКА  
Хмельницький національний університет

## ОСНОВНІ НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

*У статті розглянуто теоретичні підходи до переходу бюджетних установ на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі.*

*Theoretical approaches are considered in article to turning the budgetary institutions on united methodological principles of the accounting. Motivated need of the introduction international standard in state sector.*

*Ключові слова: бюджетна система, державний сектор, бюджетні установи, міжнародні стандарти, національні стандарти, стратегія, модернізація обліку, уніфікація обліку, програмне забезпечення.*

**Постановка проблеми.** Фінансова криза негативно позначилась на економічній ситуації України, стала причиною виникнення багатьох негативних явищ, таких як підвищення рівня безробіття, зниження реальної купівельної спроможності населення, неефективне використання фінансових ресурсів держави. Суттєво послабились функції державного контролю за збереженням державної власності. Тому частим явищем стало зловживання в фінансово-економічній сфері: нецільове, неефективне та незаконне використання бюджетних коштів керівниками різних рівнів, розкрадання державного та комунального майна. Регулювання ситуації вимагає теоретичного переосмислення та практичного удосконалення форм і методів сучасних фінансово-економічних відносин у бюджетній сфері. За цих умов подальший розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку бюджетних установ набуває особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних і зарубіжних економістів С. М. Альошина, І. А. Андреева, М. Т. Білухи, А. М. Белова, С. Ф. Голова, Є. М. Бойко, Т.Г. Мельник, А. Г. Зверева, Р. Т. Джоги, В.І. Лемішовського, Л. Я.Корецького, Е. П. Дедкова, С. Я. Зубілевич, І. Н. Полевого та ряду інших. У більшості робіт бюджетний бухгалтерський облік відображається як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ. Разом з тим, питання фінансової самостійності бюджетних установ не знайшли достатнього відображення в науковій літературі. Враховуючи результати проведених досліджень слід звернути увагу на існуючі проблеми системи бухгалтерського обліку бюджетних установ та можливі шляхи їх вирішення.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні пропозицій щодо вдосконалення методичних підходів до організації обліку в бюджетних установах шляхом впровадження системи модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За останні роки у бюджетній сфері відбулись значні перетворення: змінилось бюджетне законодавство; впроваджено казначейське обслуговування бюджетних коштів та облік зобов'язань розпорядників коштів у системі органів казначейства; створено централізовану модель управління державними ресурсами через єдиний казначейський рахунок. Перелічені заходи – це кроки в напрямку загальної зміни підходу до планування бюджетних показників. Тобто змінюється система бюджетного процесу, стає іншим порядок відображення операцій в обліку і звітності. Саме це й стало фундаментом реформи в бухгалтерській галузі.

Реалізація функцій і завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вимагає формування нових підходів, які виникають в сучасних умовах. По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі. По-друге, проведені дослідження свідчать, що необхідна розробка інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. По-третє, розвиток бюджетної системи і розширення сфер діяльності бюджетних установ вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової термінології.

Розглядаючи першу з визначених позицій, зауважимо, що питання створення системи П(С)БО щодо діяльності суб'єктів державного сектору економіки розглядаються не вперше. Відповідно до указу Президента України "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері" від 25 грудня 2001 р. № 1251/2001 Міністерству фінансів України та Державному казначейству України надані повноваження щодо розробки національних стандартів обліку та фінансової звітності державного сектору на основі відповідних міжнародних стандартів.

У зв'язку з цим, одним із напрямків вдосконалення бюджетного обліку є створення загального плану рахунків підприємств, організацій та бюджетних установ. Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку в Україні були розроблені два проекти плану рахунків бухгалтерського обліку, які розглядались на сторінках науково-практичного журналу "Бухгалтерський облік і аудит". На користь ідеї інтеграції рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та підприємств свідчить той факт, що загальна питома вага споріднених чи аналогічних субрахунків в існуючих на той час планах рахунків становила до 35 одиниць зі 117 та 200 відповідно. Крім того, зазначена ідея відповідала тогочасній концепції адаптації елементів діяльності бюджетних установ до сфери матеріального виробництва.

Однак цей задум не був реалізований, а з 1999 р. намітилася тенденція до більш тісного економічного поєднання, учасників бюджетного процесу, яка втілювалась у Законі "Про Державний бюджет України на 2000 рік". Вказані законодавчі процеси призвели до змін в системі обліку бюджетних установ, проте на теоретичному рівні не вся облікова термінологія була достатньо вивчена і узагальнена. Внаслідок цього виникає ряд двозначних трактувань, що призводить до появи можливостей різного підходу до відображення інформації в системі бухгалтерського обліку.

Саме тому проблеми удосконалення організації обліку у бюджетних установах в останні роки стали предметом уваги уряду та законодавців. Так, 16 січня 2007 року була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки" [1], яка містить основні положення та напрями модернізації обліку. Одним із ключових напрямів при цьому є формування узгодженого законодавства та визначення основних категорійних понять.

Завданнями стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (далі стратегії) є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню:

- 1) управління державними фінансами;
- 2) системи стратегічного бюджетного планування;
- 3) порядку складання і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу;
- 4) системи контролю за процесом виконання бюджету;
- 5) інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Реалізація стратегії передбачає здійснення заходів (таблиця 1), які дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів.

Основними напрямками реалізації стратегії є:

- а) удосконалення системи бухгалтерського обліку:
  - розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;
  - розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;
- б) удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом:
  - удосконалення методології складання форм звітності;
  - розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
  - удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;
- в) створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:
  - модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;
  - забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору;
  - адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;
  - посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;
  - удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб;
  - уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

Реалізація стратегії дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

У результаті реалізації стратегії очікується досягнення таких результатів:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розроблення та запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання

бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктів державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, запровадження інституту державних бухгалтерів;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

**Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі**

Найменування заходу	Відповідальні за виконання
Підготовка з метою забезпечення розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу України, Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та інших нормативно-правових актів, у тому числі щодо запровадження інституту державних бухгалтерів	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки, Мін'юст, Мінпраці,
Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку	Державне казначейство, Мінфін
Розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
Розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
Затвердження і застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та розроблення концепції порядку складення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Мінфін Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку державного сектору	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки
Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки
Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів із розробленням відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів
Розроблення, затвердження та застосування національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів
Нормативно-правове врегулювання питання щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі державних бухгалтерів	Державне казначейство, Мінфін, Мінпраці, Мінекономіки
Внесення до нормативно-правових актів змін щодо реалізації у повному обсязі повноважень органів Державного казначейства під час здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки, Мін'юст
Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідно до бюджетної класифікації	Державне казначейство, Мінфін
Уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору	Державне казначейство, Мінфін
Організація навчання фахівців органів Державного казначейства, Мінфіну національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі	Державне казначейство, Мінфін
Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та державних цільових фондів	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів
Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб	Державне казначейство, Мінфін

Процес удосконалення стосується також технології обліку й опрацювання економічної інформації. Найбільш сучасними є автоматизовані інформаційні технології, здатні активно впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери. У зв'язку з цим дослідження автоматизації процесів обліку, контролю та аналізу є особливо актуальними. Однак слід визнати, що ця ділянка залишається недостатньо дослідженою і на сьогоднішній день. Підтвердженням цьому є той факт, що більшість невеликих бюджетних установ (особливо в сільській місцевості) продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку. Хоча найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи. Часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відобразити їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію.

Комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку, паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками). Зокрема слід зауважити, що рахунки та їх специфічні особливості мають суттєвий вплив на методику бухгалтерського обліку й таким чином впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до нього. Основними особливостями рахунків, які мають безпосередній вплив на побудову бухгалтерського обліку, є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку.

Типовою задачею автоматизації для суб'єктів бюджетної сфери, які надають широкий спектр послуг, є облік вказаних послуг і розрахунки по них. Поряд з потребою підготовки звітності про діяльність суб'єкта бюджетної сфери, облік наданих послуг є джерелом інформації для аналізу ефективності господарювання, розробки перспективних планів роботи, визначення подальшої політики. Тому виникають суттєві вимоги щодо точності і своєчасності підготовки відповідних даних. При виконанні цих умов облік наданих послуг стає ефективним інструментом управління і він повинен бути якомога більше автоматизований для своєчасного та правильного прийняття відповідних рішень.

Проте ринок програмного забезпечення в Україні недостатньо наповнений програмами, 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". Незважаючи на певні переваги, 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, тощо. Отже, проблема впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує подальших ретельних досліджень.

**Висновки.** В період розвитку кризових явищ в економіці України відбуваються зміни у фінансовій системі держави, які супроводжуються різким погіршенням її можливостей забезпечувати соціальні гарантії та розвивати галузі соціальної, інституційної, наукової та інших сфер, які належать до бюджетних. Названі причини вимагають реформування бюджетної політики та впливають на порядок ведення бухгалтерського обліку, форми й обсяги подачі звітної інформації, систему внутрішнього і зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів. У зв'язку з цим, зростає роль і значення удосконалення ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з метою більш раціонального використання фінансових ресурсів. Крім того, сучасні умови функціонування бюджетної системи України набувають особливої актуальності у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагненням до модернізації й уніфікації обліку. Отже, наукові розробки повинні бути направлені на формування базових принципів та підходів, які б відповідали міжнародним вимогам. Основу досліджень мають складати рекомендації міжнародних стандартів для державного сектора.

### Література

1. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16. 01. 07. №34 // Баланс-бюджет. – № 3. – С. 4–9.
2. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. – Львів: "Інтелект-Захід", 2007. – 1104 с.
3. Лучко М.Р., Хорунжак М.Н. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. – Тернопіль: Видавець Стародубець В.О., 2002. – 178 с.
4. Павлюк К.В. Розвиток казначейської системи виконання Державного бюджету // Фінанси України. – 2006. – №2. – С. 78-90.
5. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

Надійшла 30.11.2009