

## ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

*Розглянуто практику та основні проблемні питання реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Проаналізовано доцільність та необхідність поєднання ринкового механізму з практикою та проблемними питаннями функціонування системи бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору. Доведено необхідність вдосконалення нормативно-правової бази та методичних підходів до використання нових стандартів бухгалтерського обліку. Проаналізовано підходи до стратегії удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.*

*Practice and basic questions of problems of reformation of the system of record-keeping in a state sector were considered. Expedience and necessity of combination of market mechanism with practice and problem questions of functioning of the system of record-keeping by the subjects of state sector were analysed. The necessity of perfection of normatively legal base and methodical approaches to the use of new standards of record-keeping was proved. Approaches to strategy of improvement of methodology and passing to the unique methodological principles of record-keeping and accounting passing and also creation of the compatible organizational and informative providing of record-keeping were analysed in the article.*

**Актуальність проблеми.** Процес трансформації державного сектору вітчизняної економіки здійснюється через інструменти макроекономічної політики держави. Процедури реформування діяльності суб'єктів державного сектору спрямовані на досягнення соціальних, культурних, екологічних правозахисних, політичних цілей розвитку суспільства. Ця специфіка функціонування інституцій державного сектору обумовлює необхідність їх об'єднання в окремий сектор економіки, в якому виокремлюють рівні державного та муніципального управління, а також інституцій громадянського суспільства.

З набуттям Україною незалежності почалися серйозні перетворення в економіці держави, що відобразилися на реформуванні бухгалтерського обліку. Постановою КМУ від 20.10.1889 року затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку. Основним завданням реформування бухгалтерського обліку було проведення його у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Наказами Міністерства центральних органів виконавчої влади затверджені методичні матеріали з обліку господарської діяльності з урахуванням особливостей різних галузей економіки.

Вивчення нових підходів до проблем ведення обліку та його організації в державному секторі і обумовили актуальність даної статті.

**Аналіз основних наукових досліджень.** Проблемам організації обліку, його вдосконалені присвоєно ряд наукових статей, які розглядаються вченими як на теоретичному і практичному рівні.

Розв'язанні даної проблеми присвячені роботи Абдумаєв Н., Планкарт Ш., Гальчинський А., Голов С., Жаліло Я., Житний П., Зятковський І., Сушко М., Грабова Н., Пархоменко В., Сопко В., Хорст Ріссе, Джого Р., Канева І., Кіндрацька Л., Свірко С.

**Мета дослідження** полягає у проведенні дослідження практики та проблемних питань функціонування системи бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору.

**Виклад основного матеріалу.** Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Становлення і розвиток в Україні ринкових умов господарювання виокремили низку проблем щодо організації обліку в державному секторі економіки. Особливо загострилася проблема адаптації вітчизняної облікової практики та методик оцінки і господарювання обліку окремих об'єктів із урахуванням підходів, визначених міжнародними стандартами обліку й звітності.

Основні напрями реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі затвердив Кабінет Міністрів України у стратегії модернізації системи [1, с. 27].

Згідно з урядовою програмою реформування бухгалтерського обліку впроваджено нову економічну класифікацію видатків бюджетних установ, кошторис доходів і видатків, план рахунків і порядок його застосування, баланс та інші форми місячної і квартальної звітності Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34 „Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” основною метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню:

- 1) управління державними фінансами;
- 2) системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- 3) порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному

процесі;

- 4) системи контролю за процесом виконання бюджету;
- 5) інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

З метою організаційного забезпечення реалізації Стратегії передбачається здійснення заходів згідно з додатком, які дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, у тому числі шляхом запровадження інституту державних бухгалтерів.

Процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі триватиме протягом 2007-2015 років.

Основними напрямками реалізації Стратегії є:  
удосконалення системи бухгалтерського обліку:

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

Бюджетні організації – це організації, які створені органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів.

Сфера бюджетних установ є досить різноманітною за функціональними ознаками. Умовно їх можна поділити на три групи:

- 1) установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю – установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури та ін.;
- 2) установи соціально-культурного комплексу – установи освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації та ін.;
- 3) соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні установи.

Запропонований поділ відображає горизонтальні зв'язки, що склалися у сфері бюджетних установ. З огляду ж на сформовану на сьогоднішній день систему бюджетних відносин, а саме ієрархічну систему вертикальних зв'язків, бюджетні установи поділяють на:

- 1) головних розпорядників коштів;
- 2) розпорядників коштів другого рівня;
- 3) розпорядників коштів третього рівня.

Найвагомішою складовою в запропонованій схемі є установи соціально-культурного комплексу, сфера діяльності яких досить різноманітна. Однак, незважаючи на це, можливо визначити головні загальні особливості їх діяльності, що виокремлюють цю сферу не тільки в бюджетній сфері, але й поміж інших складових економіки України загалом.

До них слід віднести такі важливі моменти:

- 1) основним результатом діяльності таких установ є послуга;
- 2) показник ефективності праці в цій сфері слід розглядати в економічному та соціальному аспектах, причому другий, як правило, має пріоритетне значення;
- 3) у сфері нематеріального виробництва найчастіше відбувається збіг двох фаз руху та реалізації невиробничої послуги, тобто традиційна схема “виробництво – розподіл – обмін – споживання” набуває скороченого вигляду, а саме “виробництво – споживання”;

4) послуги неможливо робити “про запас”, неможливо транспортувати (транспортування послуги можливе лише як зміна місця перебування виконавця), неможливо споживати в більшій, аніж потрібно, кількості. Ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва зумовлює необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на певні види діяльності;

5) відсутнє поняття “брак” у традиційному його розумінні: оскільки послуга є нематеріальним результатом, важко оцінити її вартість; у науковій сфері взагалі негативний результат не класифікується як неякісно виконана робота, розробка, тому що в науці негативний результат – це теж результат;

6) бюджетні установи існують на засадах державної форми власності, що автоматично вносить корективи в права бюджетних організацій як юридичних осіб – обмеження щодо реалізації та передачі цінностей; відсутність поняття “банкрут” щодо фінансового стану будь-якої бюджетної установи.

Для бюджетних установ основним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків та який визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій.

Основним документом, який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.

Бюджетні установи належать до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є їх основною метою.

Організації, заклади та установи, для яких одержання прибутку не є основною метою їх діяльності, належать до групи організацій, які не займаються підприємницькою діяльністю. Основою для них є діяльність з надання просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, послуг зі створення системи соціального самозабезпечення громадян та здійснення інших цілей, передбачених статутними документами.

Державна реєстрація бюджетних організацій проводиться у виконавчому комітеті міської, районної ради, районної міст Києва і Севастополя державної адміністрації за їх місцезнаходженням відповідно до вимог Закону України “Про підприємництво”.

Бюджетні організації здійснюють свою діяльність на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про їх створення). Такі організації визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав та нести зобов'язання, бути позивачами в суді, арбітражному або третейському суді.

Незважаючи на те, що основна діяльність бюджетних установ не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів (хоча вони і можуть одержувати доходи від надання окремих послуг, виконання робіт у випадках, передбачених законодавством), таким організаціям необхідно підтвердити свій статус неприбуткових.

Мається на увазі необхідність включення їх до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що створюється і ведеться Державною податковою адміністрацією України.

Реєстр неприбуткових установ та організацій являє собою автоматизовану систему збирання, накопичення і оброблення даних про неприбуткові організації та установи, які відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, звільняються від сплати податку на прибуток.

Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджету, підлягають обов'язковій реєстрації в:

- 1) органах податкової служби;
- 2) Пенсійному фонді;
- 3) органах Фонду соціального страхування;
- 4) органах Державної служби зайнятості.

Ліквідація установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів бюджету, здійснюється органами, за рішенням яких вони були створені, а саме: органами державної влади й органами місцевого самоврядування.

Орган, який прийняв рішення про ліквідацію бюджетної організації, встановлює порядок і строки проведення ліквідації. Ліквідація бюджетних організацій здійснюється ліквідаційною комісією, створеною за рішенням уповноваженого органу в загальноприйнятому порядку.

Після ліквідації бюджетної організації необхідно знятися з обліку в органах податкової служби, у Пенсійному фонді, у Фонді соціального страхування та у Фонді зайнятості. Юридична особа вважається ліквідованою з моменту виключення її з Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ).

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком. Предметом бюджетного обліку є процес виконання бюджету.

Об'єктом бюджетного обліку є: доходи і видатки бюджету; фонди і резерви, які створюються в

бюджеті в процесі його виконання; витрати на утримання бюджетних установ, матеріальні цінності бюджетних організацій; грошові кошти в касі та на рахунках.

Сутність бюджетного обліку найбільш повно проявляється в його функціях: функція нагляду використовується в процесі створення і використання грошових коштів держави – бюджету як за доходами, так і видатками; функція відображення базується на тому, що всі операції, які виконуються за рахунок бюджетних коштів, відображаються у відповідних документах, на рахунках та ін.; функція узагальнення проводиться при здійсненні всіх операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт; функція контролю виявляє себе при проведенні бюджетного обліку надходжень доходів за їх видами та обліком виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, які фінансуються з бюджету; функція управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету; функція забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності. Зазначені функції деталізуються у вигляді відповідних завдань.

Завданнями бухгалтерського обліку бюджетних установ є:

1) забезпечити правильну організацію обліку, точність і своєчасність відображення всіх господарських операцій з виконання кошторисів (облік фінансування, грошових коштів, видатків, розрахунків, матеріальних цінностей, фондів тощо);

2) забезпечити раціональне та ефективне використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису;

3) забезпечити повноту і своєчасність проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;

4) забезпечити повноту та достовірність складання звітності;

5) забезпечити контроль за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

6) своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрігосподарських резервів;

7) формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності організації, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, статистичними та банківськими установами та іншими зацікавленими органами та організаціями.

### Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.
2. Постанова Кабінету Міністрів “Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету” від 14.01.97 № 13 // Зібрання законодавства України. Постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України. – 1997. – № 1.
3. Постанова Кабінету Міністрів “Про затвердження Положення про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій” від 09.01.2000 № 17 // Зб. Урядових нормативних актів України. – 2000. – № 13.
4. Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ, затв. наказом ДПАУ від 11.07.97 № 232.
5. Порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій): Затв. наказом ДПАУ від 03.07.2000 № 355.
6. Бабич А.М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы: Учеб. для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 687 с.
7. Балацкий Е.В. Проблемы оценки и эффективности государственного участия в экономике // Вестник Московского университета. – Сер. 6. Экономика. – 1997. – № 6. – С. 22-44.
8. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 543 с.
9. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи її вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22.
10. Меличенко В. Функції публічного управління у контексті децентралізації // Вісник НАДУ при Президентів України. – 2005. – № 2. – С. 79-86.
11. Сушко М. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 25-31.
12. Чумаченко М.Г. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні // Баланс. – 1999. – № 44. – С. 5-13.

Надійшла 01.06.2009