

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРЕДУМОВИ УНІФІКАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

Постановка завдання. Розвиток сучасного суспільства тісно пов'язаний з глобалізацією економіки та відповідним їй процесом розширення міждержавних економічних відносин в усіх сферах діяльності. У зв'язку з цим, виникає об'єктивна потреба у формуванні єдиних підходів до однієї з основних функцій управління - обліку. Враховуючи той факт, що стандартизація та уніфікація у цьому процесі відіграють ключову роль, необхідно дослідити можливості наближення й адаптації вітчизняної систем обліку до єдиного базису.

Загалом йдеться не про зміну основоположних загальних теоретичних основ, а про формування адекватної надбудови, яка, з точки зору філософії обліку, може й повинна розвиватися та вдосконалюватися у відповідності до сучасних потреб. В Україні процес уніфікації обліку стосовно банківської та виробничої сфер уже досяг певного позитивного результату - переходу на міжнародні та національні (сформовані відповідно до міжнародних) стандарти. Поки що поза увагою залишилася одна з найбільш стратегічно важливих сфер нашої держави – бюджетна. Таке становище засвідчує наявність проблем у забезпеченні переходу до міжнародних принципів обліку в державному секторі та необхідність здійснення наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці в останні роки активно проводять фундаментальні дослідження можливостей удосконалення обліку в бюджетній сфері. Зокрема, питання організації та методики розглядалися в роботах П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, Р.Т. Джоги, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, С.О. Левицької, С.В. Свірко та інших. Проте попри активізацію досліджень в даному напрямі, невирішеними залишаються принципові положення теорії, методології та практики. Особливо проявляється різносторонність проблем у випадку облікової діяльності казначейств.

Завдання і методика досліджень. Метою написання статті стало формування концепції уніфікації та модернізації обліку в бюджетних установах на основі дослідження проблем і недоліків існуючих базових підходів до його організації в сучасних умовах.

Під час дослідження були використані системно-структурний, аналітичний, стратегічний методи та метод аналітичного прогнозування.

Викладення основного матеріалу. На органи Державного казначейства покладено виконання таких основних функцій: управління наявними коштами Державного бюджету України та ведення обліку його касового виконання; управління коштами державних позабюджетних фондів; організація касового виконання бюджету та здійснення контролю за цим процесом; управління державним боргом; здійснення видатків бюджету; розподіл між Державним бюджетом України та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя та ін.

Проте, органи Державного казначейства характеризуються тим, що їх слід розглядати ще й з точки зору бюджетних установ, тобто саме Казначейство - це бюджетна установа, яка, крім обліку виконання бюджетів, веде облік як розпорядник бюджетних коштів. Ця особливість має відповідний вплив і на організацію обліку, адже йдеться про різні Плани рахунків, і, відповідно, на різну методику обліку [4].

Єдина централізована система Державного казначейства України та його територіальні управління на місцях, створена з метою: підвищення дієздатності державної бюджетної політики; ефективного управління доходами та витратами у процесі виконання державного бюджету; підвищення відповідальності учасників бюджетного процесу та забезпечення належної бюджетної звітності; оперативності у фінансуванні державних

програм; посилення контролю за надходженням, цільовим і ефективним використанням державних коштів.

Функціонування казначейської системи ґрунтується на:

а) створенні певного органу управління, який централізовано здійснює опрацювання платежів, веде бухгалтерський облік відповідного бюджету, складає фінансову звітність про виконання бюджету;

б) консолідації фінансових ресурсів на єдиному казначейському рахунку в установах Національного банку України;

в) впровадженні найбільш досконалих технологій і контрольних функцій під час здійснення платежів у перебігу виконання бюджету;

г) впровадженні процедур управління готівковими коштами бюджету.

З точки зору фінансування Державне казначейство України – це бюджетна установа, яка веде облік відповідно до Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства України від 14.02.05 р. № 28 [1] та Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання, затвердженою наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 6 8 [2].

Головне призначення казначейської системи – сприяти оптимальному управлінню доходами та витратами бюджету, а призначення казначейства як бюджетної установи – забезпечити цільове використання коштів, виділених згідно кошторису на його функціонування. Казначейська система виконання бюджету має в своїй основі такі базові принципи, як принцип єдності, збалансованості, повноти, цільового спрямування, відповідальності, тоді як по відношенню до бюджетних установ виконуються принципи, визначені Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” (табл. 1) [3].

Відповідно до вказаних двох напрямів облікової роботи функціонують і відповідні структурні підрозділи та посадові особи. Так, для здійснення облікових робіт та організації документообігу по операціях з державним бюджетом, функціонує Департамент бухгалтерського обліку операцій державного бюджету. Він є самостійним структурним підрозділом центрального апарату Державного казначейства України, до якого входять чотири відділи: зведений відділ бухгалтерського обліку; відділ бухгалтерського обліку та звітності головних розпорядників коштів; відділ оперативного контролю з виконання операцій державного бюджету; відділ бухгалтерського обліку валютних операцій.

Таблиця 1

Принципи обліку, які використовуються Державним казначейством України [4]

Казначейство як бюджетна установа	Казначейство як орган державної виконавчої влади
Обачність, зумовлена невизначеністю певних подій.	Принцип єдності каси і вимог до бухгалтерського обліку та складання звітності. В Україні принцип єдності каси і єдиних вимог бухгалтерського обліку та складання звітності впливає із визначальної норми бюджет права про єдність (цілісність) бюджетної системи.
Принцип повного висвітлення означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій,	Принцип здійснення платежу з видатків шляхом погашення фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів скарбниками (принцип збалансованості,

здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.	згідно з яким повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до нього).
Згідно з принципом автономності кожен суб'єкт господарювання розглядається як юридична особа.	Принцип повноти включення в облік і звітність усіх операцій, пов'язаних із надходженням та здійсненням витрат бюджету.
Згідно з принципом послідовності, Казначейству потрібно постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику.	Принцип цільового спрямування бюджетних коштів. Бюджетні кошти спрямовуються казначейством тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями.
Принцип безперервності передбачає, що діяльність продовжуватиметься впродовж невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому.	Принцип відповідальності. Бюджетним кодексом України запроваджується поняття бюджетне правопорушення та встановлює відповідальність за нього.
Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що результати операцій та інших подій потрібно відображати в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони виникли, а не тоді, коли суб'єкт сплачує або отримує кошти.	
Превалювання сутності над формою означає, що операції та події мають обліковуватись і подаватись у звітності відповідно до їх економічної сутності.	
Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань виходячи з фактичних витрат на їх придбання.	
Згідно з принципом єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення господарських операцій Казначейства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.	

Основними завданням Департаменту бухгалтерського обліку операцій державного бюджету є:

- організація роботи щодо забезпечення обслуговування операцій коштами державного бюджету на центральному рівні Державного казначейства в національній та іноземних валютах;

- забезпечення дотримання принципів операційних процедур щодо кожної операції, яка проводиться на центральному рівні Державного казначейства, єдиних правил бухгалтерського обліку здійснених операцій та розрахунків;

- організація роботи з питань своєчасного складання звітності про виконання державного бюджету на центральному рівні Державного казначейства;

- забезпечення внутрішнього контролю, спрямованого на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок, повноти і точності облікової інформації за операціями які проводяться на центральному рівні Державного казначейства, та за коштами переданими і отриманими територіальними органами ДКУ.

Зовсім інше коло питань охоплює облік, що здійснюється в Казначействі як в бюджетній установі. Це, зокрема, облік асигнувань, активів, розрахунків та інших об'єктів і операцій, які здійснюються у процесі фінансово-господарської діяльності Державного казначейства. Основним завданням обліку, при цьому, виступає забезпечення своєчасного, точного відображення усіх господарських операцій та забезпечення цільового використання виділених асигнувань.

Реалізація функцій і завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вимагає формування нових підходів, які виникають у сучасних умовах.

По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі.

По-друге, проведені нами дослідження свідчать, що необхідна розробка інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку.

По-третє, розвиток бюджетної системи і розширення сфер діяльності бюджетних установ (особливо, впровадження платних послуг) вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової термінології.

Розглядаючи першу, з визначених, позицій, зауважимо, що питання утворення системи Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо діяльності суб'єктів державного сектору економіки вже не є дискусійним, оскільки Указом Президента України „Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері” від 25.12.2001 р. № 1251/2001 Міністерству фінансів України та ДКУ надані повноваження щодо розроблення Національних стандартів на основі міжнародних стандартів обліку фінансової звітності державного сектору [4, с. 159].

Питання створення загального плану рахунків, до складу користувачів якого мали б увійти і бюджетні установи, піднімалося неодноразово. Обговорення такого варіанта тривало достатньо довго (до 1998 р.), при цьому, не тільки на рівні теорії, а й практики, що підтверджують два проекти плану рахунків бухгалтерського обліку, запропоновані Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку в Україні до розгляду на сторінках спеціалізованого науково-практичного журналу „Бухгалтерський облік і аудит”. На користь ідеї інтеграції рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та промислових 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 фінансово-господарської діяльності бюджетних установ до сфери матеріального виробництва. Утім, цей задум не було реалізовано, а з 1999 р. намітилася тенденція до більш тісного економічного поєднання учасників, бюджетного процесу [4, с. 159].

Вказані законодавчі процеси призвели до змін в системі обліку бюджетних установ. Проте, на теоретичному рівні, не всі категорійні означення були достатньо вивчені та узагальнені.

Внаслідок цього, виникає ряд непорозумінь та неточностей, адже двозначність трактувань призводить до появи можливостей різного підходу до відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Саме тому проблеми удосконалення організації обліку, в останні роки, стали предметом уваги уряду та законодавців. Так, 16.01.2007 р. була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.” № 34 [5], яка містить основні положення та напрями вирішення окремих проблем. Одним із ключових напрямів, при цьому, є формування узгодженого законодавства та визначення категорійного апарату.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Як свідчать наші дослідження, 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 прагненням до модернізації й уніфікації обліку. Таким чином, наукові розробки в даному напрямі тісно пов'язані з розвитком специфічних економічних явищ в галузі міжбюджетних взаємовідносин та характеризуються високою перспективністю особливо в контексті формування базових принципів та підходів, які б відповідали міжнародним вимогам. Слід підкреслити, що досягнення мети в галузі уніфікації обліку в бюджетній сфері стикається з проблемою неузгодженості категорій, які подаються в різних законодавчих актах. Це в свою чергу, має негативний вплив не лише на організацію обліку, а й на таку його характеристику як прозорість та зрозумілість. Виходом зі становища може стати взяття за основу рекомендацій міжнародні стандартів для державного сектора.

Базові концепції, для цього, вже сформовані у Законі України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”. Необхідно лише більш детально та зважено підійти до їх удосконалення.

Анотація

В статті охарактеризовано особливості Державного казначейства як органу виконавчої влади та як бюджетної установи й відповідні цьому розбіжності базових принципів обліку. На основі критичної оцінки проблем і недоліків існуючих базових підходів до організації обліку в органах Державного казначейства автором сформовано концепцію його уніфікації та модернізації в бюджетних установах.

Ключові слова: Державне казначейство, бюджетна установа, облік, принципи обліку, міжнародні стандарти.

Аннотация

Статья характеризует особенности Государственного казначейства как органа исполнительной власти и как бюджетной организации, свойственные ему расхождения базовых принципов учета. На основе критической оценки проблем и недостатков существующих базовых подходов к организации учета в органах Государственного казначейства автором сформировано концепцию его унификации и модернизации в бюджетных организациях.

Ключевые слова: Государственное казначейство, бюджетная организация, учет, принципы учета, международные стандарты.

Summary

The paper described the features of the State Treasury as the executive body and as budgetary institutions and those that differences of basic accounting principles. Based on critical assessment of problems and shortcomings of existing basic approaches of accounting in the State Treasury the author formed his concept of unification and modernization of budgetary institutions.

Keywords: State Treasury, budgetary institutions, accounting, principles of accounting, international standards.

Список використаної літератури:

1. Інструкція Державного казначейства України „Про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ” від 14.02.2005 р. № 28.
2. Інструкція Державного казначейства України “Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27.07.2000 р. № 68 зі змінами та доповненнями. – 45 с.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями від 09.02.2006 р. № 3422-IV. – 45

С.

4. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2010. – 244 с.
5. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі н; 2007-2015 роки” № 34. - 5 с.