

УДК 657

Штимер Л.Т., к.е.н.

Тернопільський національний економічний університет

### **ОБЛІКОВА СИСТЕМА УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

У статті розглянуто проблемні аспекти облікової системи установ державного сектору економіки. Окреслено труднощі, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог. Розглянуто тенденції розвитку облікової системи в Україні на сучасному етапі.

**Ключові слова:** облікова система, бухгалтерський облік, державний сектор економіки, бюджетні установи.

Shtimer L.

### **ACCOUNTING SYSTEM INSTITUTIONS PUBLIC SECTOR: PROBLEMS AND PROSPECTS OF**

Annotation. The article deals with the problematic aspects of the accounting system of the public sector institutions. Outlined the difficulties arising from the adaptation of national legislation with international accounting requirements. Tendencies of the accounting system in Ukraine today.

**Keywords:** accounting system, accounting, public sector, public institutions.

Штымер Л.Т.

### **УЧЕТНАЯ СИСТЕМА УЧРЕЖДЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

В статье рассмотрены проблемные аспекты учетной системы учреждений государственного сектора экономики. Определены трудности, возникающие при адаптации отечественного учетной законодательства с международными требованиями. Рассмотрены тенденции развития учетной системы в Украине на современном этапе.

**Ключевые слова:** учетная система, бухгалтерский учет, государственный сектор экономики, бюджетные учреждения.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Процеси глобалізації економіки, формування єдиного економічного простору, інтернаціоналізація економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин зумовлюють виникнення нових підходів до побудови бухгалтерського обліку, зокрема обліку бюджетних установ. Економічні перетворення, що відбуваються в Україні, завжди потребують перегляду основних положень побудови вітчизняної облікової системи. Як завжди ми вивчаємо досвід економічно розвинених країн, де облік є одним із головних важелів в управлінні господарським суб'єктом.

В Україні триває процес реформування облікової системи відповідно до міжнародних стандартів. Реформування системи обліку і звітності в приватному секторі суттєво випереджає аналогічні процеси у бюджетній сфері.

В державній сфері економіки процеси модернізації облікової системи і звітності відбуваються значно повільнішими темпами. Облікова система в бюджетній сфері не відповідає сучасним потребам щодо прозорості інформації про державні фінанси для зовнішніх користувачів, не забезпечує в достатній мірі процеси прийняття рішень у системі державного управління та місцевого самоврядування, не є придатною для оцінювання ефективності діяльності в бюджетній сфері.

Облікова система в установах державного сектору економіки на сучасному етапі розвитку не є досконалою. Стандартизація всіх сфер діяльності національної економіки, розвиток міжнародних зв'язків, глобалізація призводять до необхідності модернізації законодавства у відповідності до міжнародних норм у бюджетному секторі. Однак бухгалтерському обліку в державному секторі економіки України не приділяється належної уваги.

Зі збільшенням теоретичних досліджень спостерігається поступова трансформація бухгалтерського обліку на всіх рівнях. Однак для повної гармонізації бухгалтерського обліку в Україні, побудованого на нових засадах ринкової економіки, необхідно зробити ще дуже багато як у теоретичній, так і в практичній площинах.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питаннями удосконалення облікової системи державного сектору економіки, зокрема щодо ефективності впровадження міжнародного досвіду, займалися такі видатні вчені-економісти, як: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Джога Р.Т., Дрошенко О.О., Єфіменко Т.І., Зубілевич С. Я., Канєва Т.В., Корецький Л.Я., Кузьмінський А.Н., Лиско Н.А., Ловінська Л.Г., Лучко М.Р., Пушкар М.С., Свірко С.В., Сушко Н.І., Фаріон А.І., Фаріон І.Д., Чечуліна О.О., Хорунжак Н.М. та інші.

Не зважаючи на значну кількість навчально-методичних та консультаційних матеріалів, наукових праць і розробок, залишаються певні суперечливі питання щодо перспектив розвитку облікової системи установ державного сектору економіки.

**Цілі статті.** Мета статті полягає в дослідженні проблемних аспектів облікової системи установ державного сектору економіки та розгляд заходів щодо перспектив її розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** На сучасному етапі інтеграції України у світовий економічний простір посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку і контролю, а отже, відповідності бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

Необхідність підвищення якості і достовірного обліку і контролю, прозорості державних фінансів та повного відображення даних у звітності, створення умов для аналізу є головною метою реформування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки.

Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера, управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо.

Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що метою їх діяльності не є створення прибутку, метою їх діяльності є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій.

Модернізація облікової системи в Україні розпочалось ще в 90-х роках з банківської системи. Тоді почались вводити нові форми документообігу та звітності, було затверджено план рахунків банків, господарських підприємств та бюджетних установ. Проте на шляху подальшого розвитку обліку у бюджетній сфері, як і кожного безперервного процесу, відмітимо стрибки значного прискорення, що пояснюється економічним зростанням, та падіння.

Слід відмітити, що все ж таки існує низка недопрацьованих нормативно-законодавчої бази, що регулює ведення бухгалтерського обліку у державному секторі економіки. А тому необхідність проведення реформ в обліку бюджетній сфері, вже ні в кого не викликає питань.

Загальнодержавна програма пристосування нормативних актів та документів України до вимог законодавства Європейського Союзу включає адаптацію діючого законодавства в сегменті бухгалтерського обліку, в тому числі і для бюджетників.

Реалізація функцій і завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вимагає модернізації обліку в установах бюджетної сфери, у зв'язку з низкою об'єктивних причин. 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 [1].

Завданнями бухгалтерської служби установ державного сектору економіки, на сучасному етапі, виступають:

- організація облікової системи відповідно до діючих нормативних документів;
- впровадження сучасних форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів з використанням автоматизованих систем обробки облікової інформації;
- здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю, доцільністю здійснюваних операцій;
- контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до визначених обсягів фінансування та їх цільового призначення;
- суворий контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, боротьба з безгосподарністю;
- забезпечення обліку доходів і видатків за спеціальними та іншими позабюджетними коштами;
- своєчасне виявлення негативних явищ в господарській і фінансовій діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів покращення використання ресурсів і фінансування;
- формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів;
- своєчасне нарахування і видача зарплати, стипендій, допомоги, пенсій;
- облік і контроль стану розрахунків з різними дебіторами і кредиторами;
- участь у проведенні інвентаризації та своєчасне оформлення її результатів;
- періодичні інструктажі матеріально відповідальних осіб з питань обліку і забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, що знаходяться на їхньому відповідальному зберіганні;
- складання достовірної звітності і подання її відповідним органам в установлені терміни;
- дотримання встановленого порядку зберігання бухгалтерських документів, облікових реєстрів, кошторисів і розрахунків до них [2, с. 199-200].

План рахунків установ державного сектору економіки не зовсім досконалий, про що свідчать, об'єднані рахунки як для обліку виконання кошторису доходів і видатків за загальним фондом, так і рахунки з обліку надходження та використання коштів спеціального фонду. Окремі рахунки можна використовувати для обліку коштів як загального, так і спеціального фондів.

Більшість рахунків установ бюджетної сфери — уніфіковані, тобто, призначені для поточного обліку різних галузей невиробничої сфери. Але є й мають місце такі рахунки, застосування яких зумовлено особливостями основної діяльності або фінансування окремих груп установ та організацій.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки ведеться методом подвійного запису за певною формою. Основними, найбільш поширеними формами бухгалтерського обліку в державних установах є журнал-головна, журнально-ордерна і машинно-орієнтовані (комп'ютерні) форми обліку.

Основними недоліками, які виникли в обліковій системі установ бюджетної сфери є:

- існування двох методів ведення бухгалтерського обліку – касового при виконанні бюджетів і методу нарахувань з певними особливостями, при виконанні кошторисів розпорядників бюджетних коштів;

- відсутність єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів (використання різних планів рахунків бухгалтерського обліку);

- звітність про виконання бюджетів консолідується по вертикалі Держказначейства і вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів паралельно (інформація дублюється, звітні дані можуть містити неоднакову інформацію, додаткові витрати);

- не всі розпорядники коштів знаходяться на казначейському обслуговуванні, а отже, Держказначейство складає звітність про використання бюджетних коштів шляхом консолідації інформації за касовими операціями і на підставі звітності організацій, що знаходяться поза казначейським обслуговуванням. Як наслідок, відсутня оперативна і достовірна інформація про стан виконання бюджету;

- виконання бюджетів за видатками здійснюється шляхом виділення асигнувань замість погашення зобов'язань. Існує формальний облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, що не відповідає стану їх розрахунків;

- затверджені окремі нормативні документи з бухгалтерського обліку і звітності Держказначейством, що не відповідають вимогам міжнародних стандартів;

- відсутність єдиного програмного забезпечення автоматизації облікових операцій у державному секторі і як наслідок, неможлива консолідація єдиної достовірної облікової інформації про використання бюджетних коштів [3].

На сьогодні держава сприяючи реформуванню та модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі винесла на перший план питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку, яка відповідала б міжнародним стандартам та створила б більш сприятливі умови для іноземних інвесторів.

На теперішній час облікова система бюджетних установ знаходиться у перехідному стані. Слід відмітити, що здійснено при цьому чи мало проблем у системі бухгалтерського обліку та звітності установ державного сектору економіки, які визначили потрібність проведення реформи системи бухгалтерського обліку.

Для продовження реалізації реформ в обліку бюджетних установ, наближенні його до міжнародної практики необхідно провести:

- розроблення методичних рекомендацій щодо запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетній сфері;

- перегляд нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ;

- затвердження інструкції із застосування нового плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетників;

- забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для бюджетних установ та їх оприлюднення;

- інформаційна підтримка щодо застосування стандартів (організація навчання з питань застосування стандартів, проведення конференцій, практичних семінарів для фахівців бухгалтерських служб) [4, 5].

Також заслуговують на окрему увагу існуючі наукові концепції в аспекті реформування на сучасному етапі розвитку української економіки, найпоширенішими з яких є:

- стратегічний (прогнозний) облік;
- соціальний (екологічний) облік;
- електронна система обліку;
- інтегрована система обліку;
- актуарний облік;
- креативний облік;
- динамічний облік.

Роблячи висновок з отриманих результатів, що обґрунтованим напрямом синергетичного розвитку бухгалтерського обліку в процесі формування облікової інформації є врахування специфіки запропонованих концепцій як окремих ознак, що мають бути характерні обліковій системі.

Необхідно відмітити, що 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 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 [6, с.159].

В кінцевому результаті, відсутність системності та комплексності в реформуванні організації облікової роботи державних установ породжує проблеми впровадження затверджених реформ. Різноманітність реорганізації при її не узгодженості приводить до виникнення великої кількості протиріч на практиці. На сьогодні, законодавча база в сфері бюджетного обліку перенасичена кількістю прийнятих нормативно-правових актів та відповідних змін до них. Саме, тому необхідно зуміти систематизувати сукупність нововведень, враховуючи при цьому особливості економіки нашої країни та зарубіжний досвід організації бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Висновки.** Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах та потребують проведення ґрунтовного реформування.

За умов прогресивного розвитку інтеграційних процесів та подальшої глобалізації економіки необхідність стандартизації та уніфікації бухгалтерського обліку в бюджетних установах до міжнародних стандартів є важливою передумовою для ефективного функціонування та визнання України на міжнародному рівні.

Гармонізація та стандартизація організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, через складний шлях реформування, відкриє на перспективну тверду основу міжнародного співробітництва та спрощення системи обліку в цілому

#### **Список використаних джерел:**

1. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА.-2010.-№4.-С. 346-351.
2. Писаренко Т.М. Особливості організації обліку у бюджетних установах / Т. М. Писаренко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(2). - С. 193-202.

3. Шидловська, І.В. *Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах.* / І.В. Шидловська // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: збірник тез Одинадцятій Всеукраїнській науковій Internet-конференції ЖДТУ, С. 114-115.
4. Постанова КМУ від 16.01.2007р. №34 “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 –2015 роки” [Електронний ресурс]: Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP070034.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP070034.html).
5. Розпорядження КМУ від 01.08.2013 №774-р “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>.
6. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2009. - №6. - Т1. - С. 156-159.

*Рецензент д.е.н., професор Лучко М.Р.*