

АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В БЮДЖЕТНОМУ СЕКТОРІ

ASPECTS OF ACCOUNTING REFORMING IN THE BUDGET SECTOR

УДК 657.001.73

Мінка В.Ф.к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Український державний університет
залізничного транспорту**Підопригора І.В.**к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Український державний університет
залізничного транспорту

У статті розглянуто підсумки реформування бюджетного обліку в Україні через проведення аналізу отриманих теоретичних і частково практичних результатів. Доведено, що реалізація політики держави у напрямі інтеграції України до світового суспільства потребує адаптації економічної інформації до міжнародних вимог і стандартів, насамперед облікової інформації. Сформульовано висновки, а також акцентована увага на проблемних питаннях бухгалтерського обліку бюджетного сектору, до яких належить створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами державного сектору, а також визначення сутності та значення управлінського обліку у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ.

Ключові слова: бюджетний облік, реформування обліку у державному секторі, стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку.

В статье рассмотрены итоги реформирования бюджетного учета в Украине через проведение анализа полученных теоретических и частично практических результатов. Доказано, что реализация политики

государства в направлении интеграции Украины в мировое сообщество требует адаптации экономической информации к международным требованиям и стандартам, прежде всего учетной информации. Сделаны выводы, а также акцентировано внимание на проблемных вопросах бухгалтерского учета бюджетного сектора, к которым относятся создание унифицированного программного продукта для использования субъектами государственного сектора, а также определение сути и значения управленческого учета в финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Ключевые слова: бюджетный учет, реформирование учета в государственном секторе, стратегия модернизации системы бухгалтерского учета.

In the article the results of reformation of budgetary account are considered in Ukraine through realization of analysis got theoretical and, partly, practical results. Drawn conclusion, and also attention on the problem questions of record-keeping of budgetary sector is accented.

Key words: budget accounting, accounting reform in the state sector, strategy of modernizing the accounting system.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік в державному секторі України перебуває на етапі активного реформування. Розвиток процесів економічної інтеграції держав зумовлює необхідність стандартизації бухгалтерського обліку у світовому масштабі і гармонізації облікових систем. Реалізація політики держави у напрямі інтеграції України до світового суспільства потребує адаптації економічної інформації до міжнародних вимог і стандартів, насамперед облікової інформації. На сучасному етапі завершується впровадження більшості запланованих заходів реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ, але є невирішені проблемні питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування бюджетного обліку розглядаються досить обмежено. Учасниками наукових дискусій є провідні вчені та фахівці, а саме: Т.І. Єфіменко, О.О. Чечуліна, Н.І. Сушко, С.О. Левицька та інші. Багато публікацій припало на 2007-2014 роки. Проте останні роки вирізняються певними досить значними результатами і впровадженнями, що потребує дослідження та осмислення.

Постановка завдання. Метою статті є підведення певних підсумків через проведення аналізу отриманих теоретичних і частково практичних результатів реформування бюджетного обліку, а також виявлення проблемних питань.

Виклад основного матеріалу дослідження. Система бухгалтерського обліку у державному

секторі була орієнтована насамперед на виконання фіскальних функцій, що є протиріччям до вимог ринкової економіки щодо необхідності відображення в обліку реальних економічних ситуацій [4].

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребує відкритості та прозорості інформації з економічних питань, в тому числі і з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам [1]. Міжнародні стандарти фінансової звітності для суспільного сектору (МСФЗСС) були розроблені Комітетом із проблем суспільного сектору – постійним Комітетом при Раді Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – та перекладені на російську та українську мови.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку не є обов'язковими, вони мають лише рекомендаційний характер та не регулюють техніку й методіку обліку, яка різноманітна у різних країнах світу. Міжнародними стандартами регламентуються лише основні, принципіві моменти, від яких залежить формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання та відображення їх у фінансовій звітності [4].

Розробниками концепції реформування бухгалтерського обліку в державному секторі стали Державне казначейство України та Міністерство фінансів України.

Метою стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, яка була затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34, є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів [1].

Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі необхідний для забезпечення прозорості державних та місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення не охоплених на тепер фінансових операцій, складання умов для аналізу рівня та динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, що надаються.

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.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню [1]:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- порядку складання і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Основними напрямками реалізації стратегії є [1]:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку шляхом розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;

- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової

системи, що передбачатиме уніфікацію програмного забезпечення, яке 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. Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі економіки наведено у таблиці 1.

Реалізація стратегії дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. У результаті реалізації стратегії очікується досягнення таких результатів, як [1]:

- 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, складання 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

Таблиця 1

Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі економіки

Найменування заходу	Строк виконання, роки	Відповідні за виконання	Відмітка про виконання
1	2	3	4
Удосконалення системи бухгалтерського обліку			
1. 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	2007-2008	Державне казначейство Мінфін Мінекономіки Мінюст Мінпраці	Виконано частково
2. Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку	2007-2008	Державне казначейство Мінфін	Виконано
3. Розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2007-2015	Державне казначейство Головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано

1	2	3	4
4. Розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією	2007-2008	Державне казначейство Головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано
5. Затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та розроблення концепції порядку складення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2007-2015	Мінфін	Виконано
6. Застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2008-2015	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано частково
7. Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку державного сектору	2007-2011	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки, Мінюст	Виконано частково
Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів			
8. Перегляд наявних форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007-2008	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономіки	Виконано частково
9. Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів із розробленням відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано частково
10. Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2007-2015	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано
11. Затвердження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2007-2015	Мінфін	Виконано частково
12. Застосування національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2008-2015	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано частково
Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи			
13. Нормативно-правове врегулювання питання щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі державних бухгалтерів	2007	Державне казначейство Мінфін Мінекономіки Мінюст Мінпраці	Виконано
14. Внесення до нормативно-правових актів змін щодо реалізації у повному обсязі повноважень органів Державного казначейства під час здійснення ними контролю бюджетних повноважень під час зарахування надходжень, прийняття зобов'язань та проведення платежів	2007-2009	Державне казначейство Мінфін Мінекономіки Мінюст	Виконано частково
15. 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	2008-2015	Державне казначейство, Мінфін	У процесі виконання
16. Уніфікація 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	2008	Державне казначейство, Мінфін	У процесі виконання
17. Організація навчання фахівців органів Державного казначейства, Мінфіну національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі	2008-2015	Державне казначейство, Мінфін	Виконано
18. Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та державних цільових фондів	2008-2015	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів	Виконано
19. Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб	2008-2015	Державне казначейство, Мінфін	Виконано

суб'єктів державного сектору, запровадження інституту державних бухгалтерів;

– удосконалення системи підготовки та підготовки кадрів із питань бухгалтерського обліку в державному секторі;

– підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Фундаментальну модернізацію бухгалтерського обліку у державному секторі було розпочато з метою переходу усіх суб'єктів державного сектору – розпорядників бюджетних коштів, державних цільових фондів, органів державного казначейства – на єдині методологічні засади ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, які враховують вимоги міжнародних стандартів [6]. У межах реалізації реформи протягом останніх років було затверджено та впроваджено велику кількість нових нормативних документів. Так, перші Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 9 стандартів набрали чинності з 01.01.2015 року, а друга «партія» з 10 стандартів – з 01.01.2017 року. НП(С)БОДС закріплено принципово нові методологічні та методичні підходи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, що максимально наближені до світових облікових підходів. Сфера застосування НП(С)БОДС – усі суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Об'єднані в єдиний два Плани рахунків, а саме План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, який базується на касовому методі бухгалтерського обліку, який використовували органи Казначейства, з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який історично базується на методі повного обліку на основі принципу нарахування [5]. У результаті з 1 січня 2017 року в дію вступив новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203. Цей План рахунків застосовується суб'єктами державного сектору, а саме розпорядниками бюджетних коштів (бюджетні установи), державними цільовими фондами та органами Державного Казначейства, які ведуть бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів. Новий План рахунків змінив не тільки нумерацію рахунків обліку. Сама структура об'єктів обліку набула нового сенсу.

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків і субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники

бюджетних коштів (бюджетні установи); 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та 0). З цього зрозуміло, що новий План рахунків чотирьохзначний. Суб'єкти державного сектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків цього Плану рахунків. Така побудова нового Плану рахунків забезпечує можливість консолідації інформації в межах бюджетної системи України, а також порівнянності показників системи державних фінансів України.

Крім позитивних моментів, які були зазначені, залишаються й невирішені проблемні питання. Так, наприклад, вагомим складником Стратегії модернізації є створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами державного сектору, а також визначення сутності та значення управлінського обліку у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ. На великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, а тому без надійного інформаційного забезпечення такі системи стають некерованими, бюджет таких установ вимірюється десятками, сотнями мільйонів гривень, у тому числі доходи й витрати за спеціальним фондом досягають двох третин [8]. Виникає необхідність отримання інформації не лише в розрізі кодів бюджетної класифікації, але й за структурними підрозділами (відділенням, факультетам та ін.). Однією із суттєвих проблем управлінського обліку, який орієнтується на ретельний облік витрат (затрат), є відсутність науково обґрунтованої методики калькулювання собівартості освітніх, медичних, культурних та інших нематеріальних послуг.

Висновки з проведеного дослідження. Результати реалізації напрямів Стратегії модернізації безумовно наблизили бухгалтерський облік в бюджетних установах до світових облікових позицій. Остаточне запровадження до практики напрямів Стратегії модернізації уможливить формування інформаційно-аналітичної підсистеми управління державними фінансами та сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір.

В умовах активного залучення бюджетних установ до ринкових процесів обов'язковим напрямом модернізації обліку є формування системи управлінського обліку з деталізацією за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності, а також розроблення єдиної науково обґрунтованої методики формування собівартості послуг бюджетних установ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1 Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-П/print> 1360051017911272

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т.І. Єфименко, А.І. М'яковського. Вид. 2-ге, переробл. й доповн. Київ: ДНУ «Акад. фін. управління», 2013.

4 Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гіза-туліна // Незалежний аудитор. 2012. № 6. С. 56-57

5. Сушко Н.І. Становлення Державної казначейської служби України як складової модернізації управління державними фінансами. / Н.І. Сушко// Фінанси України. 2017. № 6. С. 56-73.

6. М'яковський А. І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами. Фінанси України. 2013. № 8. С. 7-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_8_3.

7 Голинський Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Львів. держ. фін. акад. Львів, 2015. 20 с.

8. Чечуліна О.О. Сучасні проблеми застосування внутрішнього державного фінансового контролю і аудиту в Україні /О.О. Чечуліна// Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 4. С. 17-20.

ДОСЛІДЖЕННЯ ВПЛИВУ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОГО ФОНДУ НА ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

IMPROVEMENT OF THE METHOD OF FORMING THE DEPRECIATION FUND TO THE INDICATORS OF THE ENTERPRISE'S EFFECTIVENESS

УДК 657

Трачова Д.М.

к.е.н., доцент, докторант відділу обліку та оподаткування
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»
Національної академії
аграрних наук України

У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики підприємства і держави, що потребують розгляду в контексті сприяння підвищенню економічної ефективності підприємства.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, облікова політика, ефективність діяльності підприємства.

В статье рассмотрены научно-методические подходы к процессу формирования амортизационной политики предприятия и государства, которые требуют рассмотрения в контексте содействия

повышению экономической эффективности предприятия.

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, учетная политика, эффективность деятельности предприятия.

The paper deals with the scientific and methodical approaches to the process of enterprise's amortization policy formation, which require consideration in the context of promoting the increase of the economic efficiency of the enterprise.

Key words: depreciation, depreciation policy, accounting policy, efficiency of enterprise activity.

Постановка проблеми. Фінансовий результат і амортизаційна політика тісно пов'язані між собою. Наявність альтернативних методів амортизації, дозволених державою, дає підприємству право вибору. Прийняті рішення щодо наявних альтернатив закріплюються в амортизаційній політиці підприємства. Однак зміна методологічного підходу до нарахування амортизації в сучасній економіці не привела до росту амортизації як власного джерела інвестицій підприємств і посилення мотивації до оновлення основних засобів.

Сьогодні методика нарахування амортизації ґрунтується на використанні нормативів стандартів бухгалтерського обліку з коригуванням на вимоги податкового Кодексу України. Однак застосування різних методик формування амортизаційного фонду дасть змогу виявити найбільш ефективні в різних економічних умовах складники формування амортизаційної політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методології і практики формування амортизаційної політики стали об'єктом дослі-

джень багатьох українських і зарубіжних учених. Значний внесок у розроблення теоретичних основ амортизаційної політики зробили вітчизняні вчені: Т.І. Арт'юмова, Л.М. Бабич, М.І. Бондар, М. Борисенко, О.Ф. Вареник, Л.В. Городянська, Є.В. Жердев, П. Житний, Т.В. Загорська, С.В. Захарін, О. Кленін, М.В. Котова, І.В. Крапля, Т.Д. Косова, Н. Лоханова, Л.В. Овод, П. Орлов, Є.І. Помилуйко, Г.В. Пуйда, О.А. Скорба, Н.М. Ткаченко, А.В. Череп, М. Чумаченко, О.В. Щирська та багато інших.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження наявної методики нарахування амортизації, визначення важелів впливу амортизаційної політики підприємства на фінансовий і соціальний результат діяльності підприємства

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах економічних реформ питання, що пов'язані зі змінами в обліку та аналізі господарської діяльності, стали предметом глибокого економічного дослідження. Особливу увагу в цьому аспекті привертає дослідження стану та ефективності використання основних засобів. Це зумов-