

УДК 657.1.012.1

Сопко В. В., доктор економічних наук, професор (Київський національний торговельно-економічний університет)

Хорунжак Н. М., кандидат економічних наук, доцент (Тернопільський національний економічний університет)

ПРОБЛЕМИ РОЗПОДІЛУ ПОВНОВАЖЕНЬ МІЖ СУБ'ЄКТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

У статті досліджується проблема удосконалення розмежування повноважень щодо ведення бухгалтерського обліку між його суб'єктами в бюджетній сфері України. Дається критична оцінка положень чинного законодавства та позицій, які розвинуті в науковій думці з цього питання. Пропонується авторське бачення функціональних повноважень Казначейства щодо обліку та контролю доходів місцевих бюджетів. Обґрунтована доцільність дослідження можливостей удосконалення розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб.

Ключові слова: суб'єкти бухгалтерського обліку, повноваження, бюджетна сфера, державний сектор, облік, бухгалтерська служба, функції.

Постановка проблеми. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, як напрям Стратегії модернізації обліку в державному секторі, передбачає розподіл повноважень між суб'єктами щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат і розроблення й запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків, гармонізованого з бюджетною класифікацією. Прикладне значення вирішення проблеми полягає в забезпеченні узгодженості й злагодженості управлінських дій різних рівнів щодо керування наявними ресурсами і досягнення на цій основі збалансованості та підвищення ефективності їхнього використання в процесі здійснення діяльності суб'єктом господарювання (в нашому випадку бюджетних установ і організацій). Визнання розподілу повноважень щодо обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат як одного з основних напрямів Стратегії модернізації системи обліку в державному секторі, вказує на визнання існування проблеми, пов'язаної з недосконалістю

побудови семантичної мережі організаційних і документальних взаємозв'язків суб'єктів бухгалтерського обліку. Наявність публікацій [1; 4; 9; 11; 12; 13; 14; 15; 16], присвячених цим питанням, а також нарікання практикуючих бухгалтерів на неузгодженості чинного законодавства з цього напрямку виступають підтвердженням актуальності розвитку досліджень та визначають їхнє спрямування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Найперше, на що варто звернути увагу, це наявність розбіжностей у визначенні самої категорії „суб'єкти бухгалтерського обліку” та встановленні їхнього переліку в чинному законодавстві України.

Відповідно зі Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Мінфін, який забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку [8]. Зважаючи на той факт, що розпорядниками бюджетних коштів на певних рівнях виступають конкретні фізичні особи – керівники, перше означення має дещо некоректне формулювання.

У Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі наразі відсутнє чітке трактування суб'єктів бухгалтерського обліку [6]. Натомість у Передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, зазначається, що термін „державний сектор” означає національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні)) органи управління та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [6]. Стаття 22 Господарського кодексу України відносить до суб'єктів господарювання державного сектора економіки суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [3].

Питаннями розмежування повноважень з організаційної точки зору займалися такі науковці, як Р.Т. Джога, С.С. Герасименко, З.В. Гуцайлук, З.В. Задорожний, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінко, В.В. Сопко, В.А. Шпак і ряд інших. Загалом вчені акцентують увагу на сучасних проблемах теорії, методології та організації обліку [11; 14], в тому числі питанням впорядкування семантики облікової інформації,

опису компонент джерел облікової інформації, повноважень суб'єктів обліку, розглядають теоретико-методологічні засади організації бухгалтерського обліку з точки зору науки та практичної діяльності [12], займаються вирішенням проблем розмежування повноважень суто в бюджетних установах і щодо учасників бюджетного процесу [4; 9] тощо.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Піднята вищезазначеними авторами проблематика та внесені ними пропозиції, своєчасно переводять у ранг дискусії теоретичне й правове обґрунтування надзвичайно актуального й важливого питання, яке, по суті справи, накладає відбиток на увесь процес модернізації обліку, а саме розмежування повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Мета написання статті полягає у формуванні науково обґрунтованого розмежування повноважень щодо ведення обліку між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Відповідно до поставленої мети в процесі дослідження вирішенню підлягають такі завдання: дати оцінку існуючих законодавчих і наукових підходів до визначення складу суб'єктів державного сектору та сформулювати пропозиції щодо вдосконалення розмежування повноважень щодо ведення обліку між суб'єктами.

Викладення основного матеріалу дослідження. Узгодження повноважень, як напрям удосконалення обліку є одним із важливих проблемних аспектів, який тісно пов'язаний з визначенням складу суб'єктів державного сектору. Проте формування рекомендацій з цього приводу лежить в двох площинах. По-перше, вимагає вдосконалення розмежування повноважень між самими суб'єктами державного сектору, особливо у частині, яка стосується розпорядників бюджетних коштів і контролюючих та вищестоящих установ, органів і організацій. По-друге, розмежування повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат безпосередньо між відділами й посадовими особами бухгалтерських служб суб'єктів, які фінансуються з бюджету. В контексті першої складової, зважаючи на особливе значення міжсуб'єктних взаємозв'язків, варто вказати на недостатню обґрунтованість окремих повноважень, які покладаються на органи Державної казначейської служби України, яка має вплив на загальну ефективність формування й використання бюджетних коштів. Зокрема, слід вказати на можливість вдосконалення розмежування повноважень, які дозволять підвищити ефективність управління процесами формування й використання бюджетних коштів і організацію діяльності суб'єктів, що беруть участь у бюджетному процесі, які впливають з такого. Стаття 112 Бюджетного Кодексу України відносить до повноважень Держав-

ного казначейства України (на цей час Державної казначейської служби України) з контролю за дотриманням бюджетного законодавства здійснення контролю за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. Тобто Казначейство в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень [2]. Відповідно до п. 2 статті 56 цього ж Кодексу, бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України [2]. **Порівняння обох положень, вказує на ширше тлумачення повноважень Казначейства щодо ведення бухгалтерського обліку державного бюджету та місцевих бюджетів, в той час як п.2 статті 56 обмежується** лише державним бюджетом. На практиці органи Казначейської служби ведуть облік доходів державного й місцевого бюджетів, проте більш правомірно було б обмежити їхнє повноваження щодо обліку в частині Державного бюджету, а стосовно місцевих бюджетів передбачити лише здійснення контролю за надходженнями та витратами. Фактично це не інноваційна пропозиція, оскільки такий порядок існував до остаточного переходу органів місцевого самоврядування на казначейське обслуговування. Проте його перевага полягає в тому, що бюджетні установи – органи місцевого самоврядування можуть більш ефективно та оперативно впливати на забезпечення надходжень до місцевого бюджету в силу своєї територіальної близькості до суб'єктів, які є платниками місцевих податків і зборів. Контроль за надходженнями та видатками забезпечуватимуть казначейські служби. Таким чином, буде забезпечено логічність семантичного взаємозв'язку суб'єктів та зростання організованості й контрольованості процесів формування та використання бюджетних коштів. У загальному, повноваження суб'єктів, які мають безпосередній стосунок до цих процесів охоплюють визначення цілей, нормативне регулювання, контроль тощо (рисунок).

Суб'єкти, що беруть участь у міжбюджетних стосунках		Ф У Н К Ц І І
Верховна Рада	→	Встановлення цілей
Президент України	→	Нормативно-правового забезпечення
Кабінет Міністрів	→	Інформаційного забезпечення
Міністерство фінансів України	→	Виконання
Державний комітет статистики	→	Допоміжного обслуговування
Державна казначейська служба України	→	Контролю
Місцеві державні адміністрації	→	
Органи місцевого самоврядування	→	

Рисунок. Функції суб'єктів, учасників міжбюджетних відносин

Згідно пункту 2 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Обов'язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи [7]. Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб бюджетних установ має бути ефективність.

Висновки та перспективи подальших досліджень в даному напрямку. Зважаючи на потребу в оптимізації ресурсовикористання та на наявність реальних можливостей її досягнення завдяки використанню умов, котрі може забезпечити система обліку шляхом розширення її функцій, доцільним видається формування підходу щодо розвитку застосування аналітичних методів в цілях удосконалення вказаної функції управління та адекватне цьому розмежування повноважень між обліковими працівниками. У відповідності з цим слід здійснювати розвиток досліджень, спрямованих на пошук можливих шляхів удосконалення переліку функцій облікових працівників. В умовах зростання ролі управлінських важелів у забезпеченні зростання ефективності діяльності бюджетних установ і використання бюджетних коштів такий напрям наукових пошуків достатньо актуальний та обґрунтований.

1. Бухгалтерський облік : актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с. **2.** Бюджетний Кодекс. Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij_kodeks_ukraini/statja-56.htm. **3.** Господарський кодекс України, Закон України № 436-IV, 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>. **4.** Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 26–37. **5.** Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Текст] / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 80–83. **6.** Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>. **7.** Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи / Постанова Кабінету Міністрів України 26.01.2011 р. № 59. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>. **8.** Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id. **9.** Свірко С. В. Суб’єкти та об’єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Науково-практичне видання „Незалежний АУДИТОР”. – 2012. – № 2 (IV). – С. 36–42. **10.** Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>. **11.** Сучасні проблеми теорії, методології та організації обліку вітчизняних підприємств : Монографія / За-

дорожний З. В., Крупка Я. Д., Гуцайлюк З. В., Богач А. Г., Гудзь Н. В., Давидович І. Є., Дерій В.А., Ковальчук Є.К., Мельник В.Г., Мельник Р.О., Микитюк Н.Я., Назарова І.Я., Омецінська І.Я., Панасюк В.М., Семеґен Л.Г., Мельничук І.В., Римар Г.А., Богуцька Л.Т., Дерій М.В., Починок Н.В. / Тернопіль : ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 254 с. **12.** Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку : Концептуальний підхід : Монографія. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с. **13.** Bergel P. Rechnungshöfe als vierte Staatsgewalt? / Philipp Bergel. – Göttingen: Universitätsdrucke Göttingen, 2010. – 253 p. **14.** Khorunzhak N. Components of Accounting Information sources of Government-financed institutions and functional of their Description / European Science and Technology. April 10th – 11th, 2013. Vol. I. – Munich, Germany, 2013. – S. 599-602. – Режим доступу http://sciencic.com/conference_10_04_2013_1.pdf. **15.** Decker R. Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen: Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern [Broschiert] / R.V. Decker. – München, Landsberg, Frechen, Hamburg: Belz Druckpartner GmbH&Cj.KG, Hemsbach, 2012. – 520 p. **16.** Zarządzenie w samorządnie terytorialnym. Najlepsze praktyki / Pod redakcją Marcina Zawickiego, Stanisława Mazura i Jarosława Bobera. – Kraków: Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej, 2004. – 250 p.

Рецензент: д.е.н., професор Лазаришина І. Д. (НУБГП)

Sopko V. V., Doctor of Economics, Professor (Kyiv National of Trade and Economics), **Khorunzhak N. M., Candidate of Economics, Associate Professor** (Ternopil National Economic University)

THE PROBLEM DISTRIBUTION OF POWERS AMONG ACCOUNTING INDIVIDUALS IN THE PUBLIC SECTOR

The problem of improving the separation of powers of the accounting between the entities in the public sector of Ukraine is investigated in the article. The critical assessment of the current legislation and attitudes that developed in the scientific opinion on the matter is provided. The author proposes a vision of functions of the Treasury regarding accounting and control of local budgets. The expediency of research capabilities improve the separation of powers in respect of the accounting of assets, liabilities, income and expenses directly between departments and officials of accounting services.

Keywords: business accounting authority, public sector, public sector accounting, accounting services, functions.

Сопко В. В., д.э.н., профессор (Киевский национальный торгово-экономический университет), **Хорунжак Н. М., кандидат экономических наук, доцент** (Тернопольский национальный экономический университет)

ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПОЛНОМОЧИЙ МЕЖДУ СУБЪЕКТАМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ

В статье исследуется проблема совершенствования разграничения полномочий по поводу ведения бухгалтерского учёта между его субъектами в бюджетной сфере Украины. Дается критическая оценка положений действующего законодательства и позиций, которые развиваются в научной литературе по этому вопросу. Предлагается авторское видение функциональных полномочий Казначейства по учёту и контролю доходов местных бюджетов. Обоснована целесообразность исследования возможностей совершенствования разграничения полномочий по ведению учёта активов, обязательств, доходов и затрат непосредственно между отделениями и должностными лицами бухгалтерских служб.

Ключевые слова: субъекты бухгалтерского учёта, полномочия, бюджетная сфера, государственный сектор, учёт, бухгалтерская служба, функции.
