

Хорунжак Надія Михайлівна,
д.е.н., доцент кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: КОНЦЕПЦІЯ ТА РОЗВИТОК

Мета статті – аналіз та оцінка затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на предмет врахування специфіки об'єктів обліку і формування рекомендацій щодо його удосконалення. В процесі наукових пошуків використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: аналіз і оцінку – в процесі ознайомлення з існуючими позиціями різних авторів, вивчення Плану рахунків і виявлення його проблемних аспектів; узагальнення – задля обґрунтування пропозицій щодо уточнення затвердженого Плану рахунків (введення нових рахунків і субрахунків з урахуванням потреби у відображенні нових об'єктів обліку і потрібного рівня його деталізації); синтез – з метою забезпечення системності та цілісності плану рахунків і врахування існуючих тенденцій щодо переліку й складу господарських операцій, які підлягають відображенню; наукову абстракцію – при обґрунтуванні рівня розрядності рахунків бухгалтерського обліку. Результатом проведення дослідження стало обґрунтування доцільності удосконалення затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та розробка системи пропозицій з вирішення проблеми його оптимізації і удосконалення. Наукова новина отриманих результатів полягає в розвитку теоретичних засад позиціонування об'єктів обліку, які мають вплив на склад рахунків, уточненні рахунків для державного сектору економіки на основі врахування потреб практики та вимог системи управління суб'єктами господарювання, удосконаленні формулювання і обґрунтування стилістично-семантичних уточнень назв рахунків. Практичне значення отриманих результатів за умови їх врахування та внесення відповідних уточнень до затвердженого плану рахунків державного сектору економіки, полягатиме в тому, що буде досягнуто удосконалення обліку як інформаційної системи управління через врахування об'єктивних потреб у відображенні його нових об'єктів і господарських операцій та процесів. Деталізація рахунків та пропозиції щодо встановлення їх розрядності сприятимуть досягненню зрозумілості, спрощенню алгоритмів автоматизації облікового відображення господарських операцій та чіткому розмежуванню об'єктів і суб'єктів обліку. Перспектива подальших досліджень полягає не лише в потребі удосконалення Плану рахунків для забезпечення максимального охоплення ним об'єктів обліку державного сектору, а й у розробці схем трансформації (перенесення залишків) наявних облікових даних для їх відображення на нових рахунках.

Ключові слова: план рахунків, державний сектор, бюджетна сфера, удосконалення, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку, розвиток.

ВСТУП

Основним джерелом інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік, який відповідно до положень державної Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі повинен бути зорієнтований на міжнародні стандарти й сучасні управлінські запити. На базі антикризової доктрини та економічної гармонізації необхідне формування нової парадигми бухгалтерського обліку, зокрема на засадах розвитку інноваційних підходів до формування баз даних, їх змісту та структури, форм представлення для досягнення відповідності інформації запитам управлінської системи та процесам трансформації й адаптації до міжнародних вимог.

В кризових умовах розвитку ринкових відносин, посилення конкуренції та підвищення дефіциту фінансових ресурсів у державному секторі ускладнюється процес управління діяльністю бюджетних установ. Наявність цих явищ в економіці передбачає потребу вирішення головної проблеми – оптимізації використання ресурсів бюджетних установ, важливість якої особливо зростає на фоні загального негативного тренду видатків бюджету, зокрема за

видами їх класифікації. Відповідно з цим, однією з головних концептуальних позицій реформування стала гармонізація Плану рахунків бухгалтерського обліку з бюджетною класифікацією видатків. Актуальність цього напрямку дослідження визначається важливістю досягнення оптимізації доходів і видатків на основі удосконалення їхнього обліку.

Постановка проблеми. Проблемність формування Плану рахунків, який би відповідав вимогам гармонізації, проявляється, перш за все, у наявності в державному секторі різних підгалузей з власною специфікою. Також важливо досягти оптимального складу рахунків і максимального охоплення ними усіх об'єктів обліку. Вирішення цих проблем лежить у площині розширення складу, підвищення рівня аналітичності та максимально зручної розрядності шифрування рахунків обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загалом, слід підкреслити, що проблематика реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі пов'язана з формуванням єдиного Плану рахунків, активно досліджується вітчизняними науковцями. До них, зокрема, відносяться наукові пошуки О. В. Адамик, Р. Т. Джоги, О. О. Дорошенко, Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник, В. А. Пігоша, С. В. Свірко,

С. В. Сисюк, Н. І. Сушко та інших.

В основному зусилля науковців спрямовувались на здійснення оцінки структури та шифрування рахунків бухгалтерського обліку, дослідження історичного шляху удосконалення Плану рахунків та його класифікації [2; 11; 12], аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації обліку загалом і Плану рахунків [4], критичний аналіз старого і нового Плану рахунків [7], тощо.

Однак попри детальний аналіз, оцінку та формування обґрунтованих й аргументованих пропозицій з удосконалення, невирішеними залишилися низка питань, у зв'язку з чим План рахунків бухгалтерського обліку в державному, прийнятий наказом Міністерства від 31.12.2013 року № 1203, не набрав з 2015 року. На жаль, нині ситуація характеризується недостатністю підґрунтя для набрання чинності в повному складі означених нормативних документів [7, с.155], а також потребою врахування ряду аспектів.

Мета статті (постановка завдання). Метою написання статті є аналіз та оцінка затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на предмет врахування специфіки об'єктів обліку і формування рекомендацій щодо його удосконалення. Для досягнення мети в процесі дослідження передбачається реалізація таких завдань: розробка пропозицій щодо уточнення складу рахунків та формування обґрунтування рівня їх розрядності.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Не применшуючи дійсно значного прогресу у вирішенні проблеми формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, слід зауважити, що окрім удосконалення його з точки зору упорядкування класів, необхідно здійснити окремі уточнення, які стосуються сутнісного змісту деяких рахунків.

Зокрема, згідно Інструкції по застосуванню Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [6], по рахунку 104 «Машини та обладнання» (в затвердженому Плані рахунків – це рахунок 1014 з однойменною назвою) пункти 6 і 8 за змістом окремих складових є цілком ідентичними. Йдеться про такі засоби як електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини і комп'ютерну техніку. Якщо у новому Плані рахунків збережені підходи, задекларовані вищеназваною Інструкцією [6], то щодо вказаних об'єктів обліку слід здійснити уточнення сутності та змісту інструктивних формулювань.

Так, зокрема комп'ютер, унікальний винахід ХХ століття – електронну обчислювальну машину – найчастіше називають комп'ютер (computer), що в перекладі з англійської означає обчислювач. За іншим означенням комп'ютер – це електронний цифровий інтегратор і обчислювач [10]. У зв'язку з цим доцільним видається зміна редакції пункту 6 шляхом вилучення з нього переліку, який за змістом, як уже зазначалося дублює засоби, вказані у пункті 8. Тобто пункт 6 краще подати у такій редакції: «клавішні обчислювальні та підсумовуючі машини та ін.». У пункті 8 для забезпечення відповідності технічним

критеріям слово «сітьове» слід замінити терміном «мережеве».

Також вимагає уточнення переліку об'єктів, які в першому варіанті єдиного Плану рахунків мали обліковуватися на рахунку 104 «Машини та обладнання» (в новій версії 1014) (група 1 до рахунків 1041 (10141) «Машини та обладнання загального фонду» і 1042 (10142) «Машини та обладнання спеціального фонду»). Враховуючи нинішній рівень технічного розвитку, до складу цієї групи доцільно увести такі об'єкти, як вітрогенератори, сонячні колектори, сонячні батареї (за видами: монокристалічні, полікристалічні, плівкові, на основі вакуумних трубок), теплові насоси, світлопровідне освітлення (в т. ч. ліхтарі на світлодіодах) та ін. Загалом, зважаючи на актуальність переходу на використання енергозберігаючих технологій, доцільним видається виділення для обліку засобів, які використовуються як альтернативні засоби виробництва енергії їх можна відображати як окрему групу засобів у складі рахунку 1019 «Інші основні засоби», або окремого рахунку «Енергозберігаючі довгострокові активи». Попри можливий та зрозумілий скептицизм і дискусійність розглянутого підходу виділення рекомендованого рахунку дасть змогу без будь-яких розрахунків (просто на основі візуального перегляду приміток до звітності) виявляти суб'єктів діяльності, які прагнуть до забезпечення оптимізації ресурсовикористання та перспективу вбачають у використанні екологічно безпечних технологій. Слід зауважити, що дослідження проекту Плану рахунків і пошук вільного рахунку для відображення нових об'єктів обліку дозволив зробити висновок, що розрядність, яка пропонується, обмежує можливості розширення їхнього переліку.

У зв'язку з цим доцільно передбачити розрядність у більш широкому діапазоні з метою надання можливості відображення нових об'єктів обліку. В такому разі більш обґрунтованим було б встановлення такого підходу до нумерації рахунків 2-го порядку: 3 розряди – рахунок синтетичного обліку; 2 розряди – субрахунок; 3 розряди – аналітичні рахунки; 3 розряди – галузь діяльності; 4 або 5 розрядів – суб'єкт діяльності. Якщо за приклад взяти рахунки для обліку основних засобів, то, скажімо, той самий рахунок «Машини та обладнання» матиме шифр 1014004 (+ 4 чи 5 розрядів для позначення галузі, або самого суб'єкта діяльності). Відповідно запропонований рахунок для обліку джерел альтернативної енергії можна було б обліковувати за шифром 1019001 на рахунку «Інші основні засоби».

Також згідно проекту Інструкції по застосуванню Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі рахунки 1091 «Інші основні засоби загального фонду» і 1092 «Інші основні засоби спеціального фонду» (в затвердженому Плані рахунків розмежування за назвами фондами не здійснюється, а використовується розмежування за такими ознаками як «розпорядники бюджетних коштів» і «державні цільові фонди» за шифрами 1018 та 1028) призначені для обліку трьох груп засобів – сценічно-постановочних, документації з типового проектування та навчальних

кінофільмів, дисків, стрічок і касет. Опис способу оцінки першої групи містить вказівку щодо віднесення до складу об'єктів обліку сценічно-постановочних засобів вартістю понад 10 гривень за одиницю. Далі в дужках наведено перелік, який включає декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки [6]. Встановлення такого вартісного критерію для перерахованих цінностей недостатньо обґрунтоване, оскільки він не відповідає сучасному стану цін. У зв'язку з цим доцільніше взяти за основу мінімальний неоподатковуваний мінімум та викласти це положення у наступній редакції: «...засоби вартістю понад 20 (або можна встановити інше) неоподатковуваних мінімумів за одиницю». В такому разі буде досягнуто більшої відповідності об'єктів, які обліковуються на рахунку 1018 і 1028 «Інші основні засоби» їхній визначеній законодавством сутності, а також скорочення кількості облікових операцій, пов'язаних з нарахуванням зносу.

У світлі чинності з 6 серпня 2013 року до 01.01.2015 року наказу Міністерства фінансів України від 26.06.2013 року № 611 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» рекомендований підхід обґрунтований, оскільки окрім іншого, відповідно до цього наказу було затверджено Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Останнє основними засобами в бюджетних установах визначає предмети вартістю більше ніж 2500 грн. (без податку на додану вартість) і строком використання більше ніж рік. А до малоцінних необоротних матеріальних активів бюджетні установи повинні зараховувати предмети вартістю, що не перевищує 2500 грн. (без податку на додану вартість) та строк використання яких перевищує один рік [8].

У нині чинному Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» також не міститься встановлення вартісного критерію. Означення подане у такій редакції: основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року [5]. Тобто питання встановлення вартісного розмежування залишається актуальним. Його вирішення може бути врегульоване через формування відповідного пункту Наказу про облікову політику, однак задля вироблення єдиного підходу більш доцільно закріпити його на нормативному рівні.

Актуальним питанням, яке нині розвивається в наукових дослідженнях, є обґрунтування доцільності ведення обліку людського потенціалу. В зарубіжній науковій літературі цим питанням приділяється багато уваги. Також є приклади позитивного впливу на фінансові результати діяльності фірм, які займаються розвитком людського капіталу, здійснюючи відповідні вкладення та організовуючи їхній облік. З огляду на це, Е. Фламхольтц [13], формуючи власну концептуальну позицію щодо методів та їхнього

застосування в обліку людських ресурсів, стверджує, що вони є мотиваційним каталізатором, завдяки якому суб'єкт господарювання отримує конкурентні переваги. Функціонування системи обліку людських ресурсів при цьому включає в себе парадигму обліку, яка визначає порядок їхньої оцінки та відображення у числовому вимірі в системі рахунків і первинній та зведеній документації, а також планування й управління ними. Інформаційні дані та взаємозв'язки між названими елементами вказують на ключові складові раціональної організації обліку людських ресурсів. В доповнення до цього науковець зробив детальний опис підходів до їхньої оцінки, документального відображення та системи рахунків обліку. Формуванню концепції служить обґрунтування впливу людських ресурсів на кінцеву оцінку суб'єкта та результативність його діяльності.

Не заглиблюючись у детальне дослідження питань обліку людських ресурсів, слід вказати на зростання їхньої актуальності в вітчизняній науковій думці. Підтримуючи позицію, що людський капітал є новим фактором виробництва; тенденції в економіці, пов'язані з його використанням, відносяться до новітніх, зауважимо, що справедливим є твердження про те, що завданням економістів є вивчення механізмів функціонування і розробка способів адекватної економічної віддачі людського капіталу у виробничому процесі [2, с. 111]. У зв'язку з цим доцільно розвивати їхнє використання з метою підвищення ефективності функціонування суб'єктів діяльності бюджетної сфери, для яких працівники є основним ресурсом, без якого неможливе надання послуг. Першоосновою має стати передбачення рахунку для їхнього обліку, яким може бути або окремий рахунок, або субрахунок до рахунку 1018 та 1028 «Інші основні засоби». Виходом зі становища може також бути введення до Плану рахунків рахунку 1019 та 1028 рахунку «Людський капітал та енергозберігаючі довгострокові активи» з виділенням відповідних рахунків нижчого порядку (аналітичні рахунки). Незважаючи на дещо некоректне за змістом поєднання, виділення окремого рахунку для обліку більш актуальне, оскільки дає змогу швидко зорієнтуватися щодо пріоритетів того чи іншого суб'єкта діяльності та його переваг. Проте враховуючи факт залежності результатів діяльності суб'єктів, які фінансуються з бюджету від рівня професіоналізму працівників, для бюджетних установ воно особливо актуальне. Вплив особистісних характеристик (інтелекту, вміння тощо) працівників на процес виконання функціональних обов'язків щодо надання послуг є своєрідною конкурентною перевагою того чи іншого суб'єкта діяльності.

Зважаючи на специфіку та результати діяльності бюджетних установ загалом та державних вищих навчальних закладів і, особливо, установ охорони здоров'я зокрема, важливим об'єктом обліку слід визнати нематеріальні активи типу «ноу-хау», які відносяться до об'єктів промислової власності та авторські й суміжними з ними права. Облік названих об'єктів вимагає більшої уваги в бюджетній сфері, оскільки дасть змогу забезпечити поліпшення результативності (на основі передачі (продажу) прав на

застосування іншими суб'єктами аналогічного профілю), а також сприятиме розвитку наукових пошуків завдяки їхньому стимулюванню (кошти, виручені за передачу на основі ліцензійних договорів, наприклад, ноу-хау з проведення певного виду операцій чи способу лікування, доцільно було б спрямовувати на подальші наукові дослідження). Посилення уваги щодо обліку нематеріальних активів в бюджетних установах можливе за умови надання їм більших прав, пов'язаних з можливістю поширення практики отримання доходів від наявних у них нематеріальних активів, тим більше, що об'єктивні засади цього процесу вже закладені в проекті Плану рахунків. Критична оцінка складу рахунків дає змогу зробити висновок про те, що він повністю забезпечує відображення операцій, пов'язаних з передачею прав на нематеріальні активи іншим суб'єктам діяльності, в тому числі окремо відображати доходи від них.

Оцінка Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який планується застосовувати при організації обліку в бюджетних установах, дає підстави стверджувати, що його недоліком є відсутність рахунків для обліку довгострокових і поточних біологічних активів, які не належать ні до рослинництва ні до тваринництва. В умовах розвитку наукових досягнень в галузі медицини та науково-дослідних закладах відповідного профілю, передбачення у плані рахунку для обліку таких специфічних засобів як штучні 3-D органи чи молекули ХНА (ксено-ДНК) (які можуть використовуватися для виробництва більш ефективних лікарських препаратів), наприклад, є обґрунтованим. У зв'язку з цим, доцільним є передбачення рахунку для обліку біологічних активів (в т.ч. штучного походження). У версії Плану рахунків, описаного в «Остаточному звіті, консолідованому» [6] були передбачені рахунки 107 «Довгострокові біологічні активи» та 156 «Поточні біологічні активи», натомість у затвердженому Плані, названі рахунки відсутні. Враховуючи специфіку діяльності бюджетних установ, особливо той факт, що до їхнього складу входять науково-дослідні інституції різних профілів (в тому числі біологічного), вилучення вищеназаних рахунків є недоцільним. Більше того, зважаючи на специфіку, рівень витрат на вирощування (виробництво) тощо, доцільним видається використання окремих рахунків для цих об'єктів обліку, а саме рахунку «Довгострокові біологічні активи штучного походження» (в складі основних засобів) та «Поточні біологічні активи штучного походження» (в складі запасів).

Забезпечення системності та цілісності плану рахунків вимагає врахування існуючих тенденцій щодо переліку й складу господарських операцій, які підлягають відображенню. Для прикладу, в Плані рахунків, поданому в Остаточному звіті [6] було запропоновано активний рахунок 215 «Розрахунки з дебіторами за виданими авансами», використання якого обґрунтоване у зв'язку з наявністю операцій з видання авансів на різні цілі. Сутнісний зміст цього рахунку полягає в відображенні перерахованих і погашених авансових платежів. Згідно опису окремих рахунків, четвертого порядку (балансових рахунків), зокрема, наприклад, рахунку 2152 «Розрахунки із

покупцями та замовниками з авансів, в тому числі на науково-дослідні роботи», рахунок призначений для обліку авансів, одержаних від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами. За дебетом цього рахунку рекомендувалось відображати перераховані аванси, а за кредитом – їхнє погашення. Рахунок для обліку авансів одержаних в аналізованому Плані відсутній. Натомість у ньому передбачено пасивний рахунок 6214 «Розрахунки за одержаними авансами», активні рахунки 2113 і 2123 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» для обліку поточної дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів і поточної дебіторської заборгованості державних цільових фондів. Тобто питання забезпечення рахункового відображення і виданих і отриманих авансів певним чином вирішене. Упущено лише можливість відокремленого відображення авансів, виданих працівникам на різні цілі, зокрема на відрядження. Підхід, передбачений в аналізованому Плані, органічно вписується у його загальну концепцію та структуру, хоч насправді більш вдалим і лаконічнішими назвами були б «Аванси одержані» та «Аванси видані» (в такому випадку проблема відображення виданих авансів працівникам також була б вирішена). Незважаючи, що пропонується редакція характеризує стилістично-семантичні уточнення, які враховують взаємозв'язок рахунків і субрахунків, потреба та доцільність наявності рахунків з обліку отриманих авансів особливо актуальна для галузі вищої освіти, оскільки тут поширеною є контрактна форма навчання та надання освітніх і інших послуг на платній основі. При цьому в переважній більшості здійснюється попередня оплата послуг (раз у рік, посеместрово, помісячно). Наявність рахунку з обліку отриманих авансів дасть змогу моніторити своєчасність здійснення проплат і контролювати процес отримання надходжень грошових коштів.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження потреби у відображенні у системі рахунків інформації в певному розрізі служить об'єктивним підґрунтям удосконалення Плану рахунків. Обґрунтування можливостей та розробка пропозицій, спрямованих на уточнення складу рахунків бухгалтерського обліку, в силу зміни економічних умов та розвитку ринкових відносин – перспективний напрям наукових пошуків. Ліквідація проблемних місць затвердженого Плану рахунків, частково вирішена у дослідженні, дозволить сформувати високоякісну інформаційну базу управління суб'єктами державного сектору та посилити контроль за об'єктами обліку.

Перспектива подальших досліджень полягає не лише в потребі удосконалення Плану рахунків для забезпечення максимального охоплення ним об'єктів обліку державного сектору, а й у розробці схем трансформації (перенесення залишків) наявних облікових даних для їх відображення на нових рахунках.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний Кодекс, Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij_kodeks_ukraini/statja-56.htm.
2. Давидюк Т. В. Людський капітал в системі бухгалтерського обліку підприємства: ретроспектива та сучасні підходи / Т. В. Давидюк // Вісник Хмельницького національного університету. Т. 3. – 2009. – № 4. – С. 111-115.
3. Данилюк І. В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / І. В. Данилюк, Н. М. Зорій // Фінансовий простір. – 2015. – №1(17). – С. 151-157.
4. Клименко О. М. Бюджетний План рахунків у ринкових умовах господарювання / О. М. Клименко, О. В. Полякова, О. І. Єрмак // Чернігівський науковий часопис. – 2012. – № 1 (3). – С. 55-65.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=406371&cat_id=83023.
6. Остаточний звіт, консолідований. Додаток 15 [Електронний ресурс] / Глін Філіпс, Джордж Бриттан, Ольга Куценко, Євгенія Калюга, Світлана Свірко, Ірина Чумакова. – Режим доступу: <http://govuadocs.com.ua/download/docs-1880022/597-1880022.doc>.
7. Пігош В. Проблеми впровадження бухгалтерського обліку за НП(С)БО в державному секторі [Електронний ресурс] / В. Пігош // Науковий клуб Sophus. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/problemi_vprovadzhenja_bukhgalterskogo_obliku_za_np_s_bo_v_derzhavnomu_sektorі/75-1-0-1152.
8. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 року № 611. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
9. Про затвердження змін до Порядку складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] / Наказ міністерства фінансів України №1339 від 17.12.2012 р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0016-13>.
10. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
11. Свирко С. В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине / С. В. Свирко // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №21(315). – С. 53-64.
12. Сушко Н. І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – №1. – С. 11-17.
13. Flamholtz E. Human resource accounting: advances in concepts, methods, and application / Eric G. Flamholz. – 3-rd ed. – Norwell, Massachusetts: USA, 1999. – 397 p.

Хорунжак Надежда Михайловна

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ: КОНЦЕПЦИЯ И РАЗВИТИЕ

Цель статьи – анализ и оценка утвержденного Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе для выявления специфики объектов учета и формирования рекомендаций по его усовершенствованию. В процессе научных поисков использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ и оценку – в процессе ознакомления с существующими позициями разных авторов, изучения Плана счетов и выявления его проблемных аспектов; обобщение – для обоснования предложений по уточнению утвержденного Плана счетов (введение новых счетов и субсчетов с учетом потребности в отражении новых объектов учета и необходимого уровня детализации); синтез – с целью обеспечения системности и целостности плана счетов и учета существующих тенденций относительно перечня и состава хозяйственных операций, подлежащих отражению; научную абстракцию – при обосновании уровня разрядности счетов бухгалтерского учета. Результатом проведения исследования стало обоснование целесообразности совершенствования утвержденного Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе и разработка системы предложений по решению проблемы его оптимизации и совершенствования. Научная новизна полученных результатов заключается в развитии теоретических основ позиционирования объектов учета, которые влияют на состав счетов, уточнении счетов для государственного сектора экономики на основе учета потребностей практики и требований системы управления субъектами хозяйствования, совершенствовании формулировки и обосновании стилистически-семантических уточнений названий счетов. Практическое значение полученных результатов, при условии их учета и внесения соответствующих уточнений в утвержденный план счетов государственного сектора экономики, состоит в том, что будет достигнуто совершенствование учета как информационной системы управления с учетом объективных потребностей в отражении его новых объектов, хозяйственных операций и процессов. Детализация счетов и предложения по установлению их разрядности будут способствовать достижению ясности, упрощению алгоритмов автоматизации учетного отражения хозяйственных операций и четкому разграничению объектов и субъектов учета. Перспектива дальнейших исследований состоит не только в необходимости совершенствования Плана счетов для обеспечения максимального охвата им объектов учета

государственного сектора, но и в разработке схем трансформации (перенос остатков) имеющих учетных данных для их отображения на новых счетах.

Ключевые слова: план счетов, государственный сектор, бюджетная сфера, усовершенствование, счета бухгалтерского учета, объекты учета, развитие.

Khorunzhak Nadiya M.

CHART OF ACCOUNTS FOR THE PUBLIC SECTOR: THE CONCEPTION AND DEVELOPMENT

The aim of the article is analysis and evaluation of the approved Chart of Accounts in the public sector in terms of consideration of specific accounting objects and forming recommendations for its improvement. In the course of scientific research general scientific and special methods have been used: analysis and assessment – in the review of existing positions of different authors, study of Chart of accounts and identifying its problematic aspects; generalization – for justification proposals to clarify the approved Chart of Accounts (the introduction of new accounts and subaccounts with the needs of new objects in the mapping of account and the desired level of its detestation); synthesis – to ensure the consistency and integrity of accounts and consideration of current trends and on the list of business operations that are subject to reflection; scientific abstraction – the justification of the bit of Accounts. The result of the study was the rationale improvement of approved Chart of accounts for the public sector and developing the system of offers to address its optimization and improvement. The scientific novelty of the results is the development of theoretical principles of accounting positioning objects that have an impact on the composition of bills, accounts for clarification of the public sector on the basis of the needs of the practice and requirements of entities management, improved formulation and justification of stylistic and semantic clarifications of the names of accounts. The practical significance of the results taking into account and making the appropriate adjustments to the approved accounts of the public sector, is the improvement of accounting as information management through the consideration of objective needs to reflect its new facilities and business operations and processes. Itemized bills and proposals to establish their bit will help to achieve clarity; simplification of algorithms of automation of business transactions and display a clear delineation of objects and subjects of accounting. The prospect of further research is needed not only in the improvement plan accounts for maximum coverage of public sector accounting objects, but also in the development of schemes of transformation (transfer residues) present credentials to display them on new accounts.

Keywords: chart of accounts, public sector, public sector, improvement of accounts, accounting objects, development.

Одержано 29.08.2016 р.