

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРЕДУМОВИ УНІФІКАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

**Резюме.** Стаття характеризує 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..

**The summary.** The article characterizes the features of the State treasury as to the organ of executive power and as budgetary establishment and proper to it divergences of base principles of account. On the basis of critical estimation of problems and lacks of the existent base going near organization of account in the organs of the State treasury an author is form conception of his standardization and modernization in budgetary establishments.

**Ключові слова:** органи Державного казначейства, бюджетна установа, облік, принципи обліку, модернізація, міжнародні стандарти.

**Постановка проблеми.** 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 в формуванні єдиних підходів до однієї з основних функцій управління – обліку. Враховуючи той факт, що стандартизація й уніфікація у цьому процесі відіграють ключову роль, слід дослідити можливості наближення й адаптації вітчизняної системи обліку до єдиного базису.

Загалом йдеться не про зміну основоположних загальних теоретичних основ обліку, 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 та публікацій.** Вітчизняні науковці в останні роки активно проводять фундаментальні дослідження можливостей удосконалення обліку в бюджетній сфері. Зокрема, питання організації та методики обліку 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.

**Мета даної статті** - формування концепції уніфікації та модернізації обліку в бюджетних установах на основі дослідження проблем і недоліків існуючих базових підходів до його організації в сучасних умовах.

**Викладення основного матеріалу.** На органи Державного казначейства покладено виконання таких основних функцій: управління наявними коштами Державного бюджету України та ведення обліку касового виконання Державного бюджету України; управління коштами державних позабюджетних фондів; організація касового виконання Державного бюджету України та здійснення контролю за цим процесом; управління державним боргом; здійснення видатків Державного бюджету України; 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 бюджетна установа. Ця особливість має відповідний вплив і на організацію обліку, адже йдеться про різні Плани рахунків, і, відповідно, різну методику обліку (рис. 1).

Єдина централізована система Державного казначейства України та його територіальні управління на місцях, створена з метою:

– підвищення дієздатності державної бюджетної політики;

## Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності

- 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.

Тобто створення 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.

А 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 Державного казначейства України від 27 липня 2000 року № 68 [2].

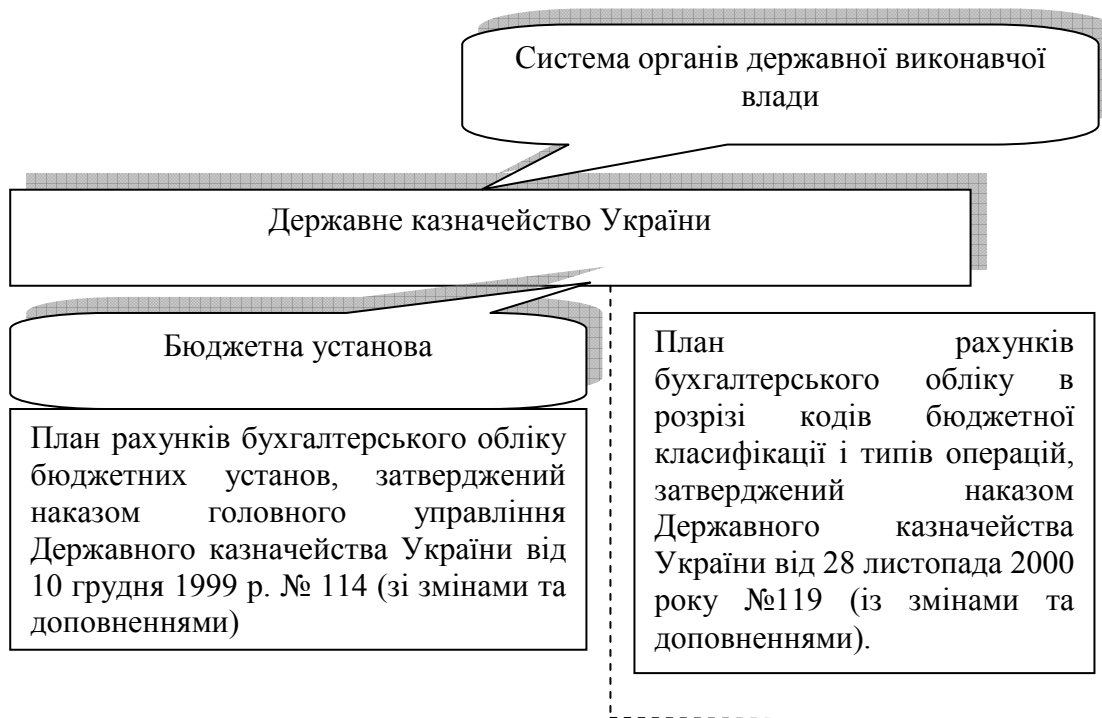


Рис. 1. Особливості Державного казначейства України та їх вплив на організацію обліку

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].

**Таблиця 1**

**Принципи обліку, які використовуються Державним казначейством України**

Казначейство як бюджетна установа	Казначейство як орган державної виконавчої влади
Обачність, зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, терміну експлуатації основних засобів тощо).	Принцип єдності каси і єдності вимог до бухгалтерського обліку та складання звітності. На прикладі України принцип єдності каси і єдиних вимог до бухгалтерського обліку та складання звітності логічно впливає із визначальної норми бюджетного 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, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.	Принцип здійснення платежу з видатків шляхом погашення фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів скарбниками, іншими словами, принцип збалансованості, згідно з яким повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету.
Згідно з принципом автономності кожен суб'єкт господарювання розглядається як юридична особа.	Принцип повноти включення в облік і звітність усіх операцій, пов'язаних із надходженнями 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 учасників бюджетного процесу. Бюджетним кодексом України запроваджується поняття бюджетного правопорушення та встановлюється 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 отримує або сплачує кошти.	
Превалювання сутності над формою означає, що операції та події мають обліковуватись і подаватись у звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.	
Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань виходячи з фактичних витрат на придбання відповідних активів.	
Згідно з принципом єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення господарських операцій Казначейства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.	

Відповідно до вказаних двох напрямів облікової роботи функціонують і відповідні структурні підрозділи та посадові особи, що відповідають за їх виконання. Так, для здійснення

## **Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності**

---

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.

Основними завданням Департаменту бухгалтерського обліку операцій державного бюджету є:

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

- забезпечення дотримання принципів операційних процедур щодо кожної операції, яка проводиться на центральному рівні Державного казначейства, та 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 Державного казначейства.

Зовсім інше коло питань охоплює облік, що здійснюється в казначействі як 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 в 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. До цієї думки схилиються як ряд науковців, так і практиків. 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 грудня 2001 р. № 1251/2001 Міністерству фінансів України та Державному казначейству України 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 досить 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 був реалізований, а з 1999 р. намітилася тенденція до більш тісного економічного поєднання, учасників

бюджетного процесу, яка втілилась у Законі “Про Державний бюджет України на 2000 р.” [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 і узагальнені. Внаслідок цього виникають ряд непорозумінь та неточностей, адже двозначність трактувань призводить до появи можливостей різного підходу до відображення інформації в системі бухгалтерського обліку. Саме тому проблеми удосконалення організації обліку в останні роки стали предметом уваги уряду та законодавців. Так, 16 січня 2007 року була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” № 34 [5], яка містить основні положення та напрями модернізації обліку. 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 прагнення 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, що 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 міжнародних 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.

### Використана література

1. Інструкція Державного казначейства України “Про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ” від 14.02.2005 р. № 28. – 126 с.
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 і доповненнями від 09.02.2006 р. № 3422-IV. – 45 с.
4. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.КНЕУ, 2006. – 244 с.
5. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” № 34. – 5 с.