

УДК 657.1.012.1

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ПІДҐРУНТЯ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Надія Мирославівна ЗОРІЙ

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету

Ірина Вадимівна ДАНИЛЮК

к.е.н., доцент кафедри економічної кібернетики та інформатики Тернопільського національного економічного університету

Анотація. Стаття присвячена дослідженню питань удосконалення нормативно-правового регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. Здійснено аналіз інновацій в законодавстві, спрямованих на приведення вітчизняної системи обліку та його норм до міжнародних стандартів. Проведено оцінку рекомендованих підходів з точки зору доцільності, прийнятності та можливості ефективного застосування в обліковій практиці вітчизняних суб'єктів державного сектору. Встановлено окремі недоліки чинного правового забезпечення обліку та обґрунтовано доцільність їх подолання через удосконалення формулювання відповідних рекомендацій.

Аннотация. Статья посвящена исследованию вопросов совершенствования нормативно-правового регулирования организации и ведения бухгалтерского учета в государственном секторе экономики. Осуществлен анализ инноваций в законодательстве, направленных на приведение отечественной системы учета и его норм к международным стандартам. Проведена оценка рекомендуемых подходов с точки зрения целесообразности, приемлемости и возможности эффективного применения в учетной практике отечественных субъектов государственного сектора. Установлены отдельные недостатки действующего правового обеспечения учета и обоснована целесообразность их преодоления путем усовершенствования формулировки соответствующих рекомендаций.

Ключові слова: *глобалізація, державний сектор, нормативно-правова база, реформування, бухгалтерський облік, міжнародні стандарти, удосконалення.*

Ключевые слова: *глобализация, государственный сектор, нормативно-правовая база, реформирование, бухгалтерский учет, международные стандарты, совершенствование.*

Постановка проблеми. Процеси євроінтеграції в незалежній Україні розпочалися у 1994 році завдяки підписанню «Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими спільнотами та їх державами-членами (УПС)». Вона дала початок формуванню та прийняттю низки послідовних нормативно-правових актів, направлених на узгодження позицій щодо правових підходів до різноманітних ділянок людської практики. Піднесення національного розвитку на міжнародний рівень пов'язаний з глобалізацією економіки та при-

таманими їй процесами розширення міждержавних економічних відносин. Реакцією на такі зміни має стати системна виважена інноваційна стратегія щодо бухгалтерського обліку, як до однієї з основних функцій управління.

Реформування бухгалтерського обліку на засадах стандартизації, потреба у формуванні єдиної організаційної та інформаційної системи управління державними фінансами ставить нові завдання перед науковцями та практиками щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень,

спрямованих на посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і покращення якісних показників діяльності суб'єктів державного сектору економіки. У цьому контексті важливу роль відіграє якісний стан нормативно-правового підґрунтя організації та ведення обліку в одній з найважливіших галузей національної економіки – державному секторі. Прийняття за основу його удосконалення міжнародних підходів і стандартів вимагає проведення наукових досліджень та актуалізує пошук практичного вирішення проблем, що пов'язані з національною та галузевою специфікою названого сектору. Основною проблемою в даному випадку є пошук компромісних рішень, а також формування адекватної правової бази, яка б враховувала міжнародні вимоги, національні особливості та об'єктивні умови й потреби вітчизняної системи управління в інформаційній базі прийняття рішень, основою якої є дані бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Пошук шляхів удосконалення організації та нормативно-правової бази обліку в державному секторі, особливо в останні роки, є предметом досліджень багатьох науковців. Особливий акцент робиться на модернізації бухгалтерського обліку на засадах розробки національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі, в основу яких покладаються міжнародні стандарти. Про це свідчить аналіз останніх публікацій та досліджень вітчизняних науковців, таких як: О. Дорошенко, Т. Кладницької, М. Лучка, В. Максимової, Н. Остап'юк, С. Свірко, С. Сисюк, Н. Сушко, Т. Хомуляка, Н. Хорунжак, О. Чечуліної та ряду інших. Слід зауважити, що у своїх дослідженнях науковці різносторонньо розглядають проблеми та шляхи модернізації обліку в державному секторі, а також інші актуальні питання.

Зокрема, О. О. Дорошенко здійснює аналіз напрямів і задач, що визначені Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, а також дає оцінку стану їхньої реалізації в сучасних умовах [1, с. 43]. Теоретичні підходи до переходу бюджетних установ на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку досліджує Т. А. Кладницька. На основі оцінки переваг впровадження міжнародних стандартів в державному секторі, вона обґрунтовує пропозиції щодо вдосконалення методичних підходів до організації обліку, в тому числі на засадах комп'ютеризації. З цією метою науковцем подано критичний аналіз існуючого програмного забезпечення та сформо-

вано пропозиції щодо його удосконалення [2, с. 156-157].

Акцент на проблематиці комп'ютеризації обліку та його особливостях в бюджетних установах роблять М. Р. Лучко [3], Н. М. Хорунжак [3;4, с. 252-255] та С. В. Сисюк [5, с. 143-145]. В. М. Максимова за мету свого дослідження обрала окреслення організаційних проблем удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління та шляхів їхнього якісного вирішення. У результаті наукових пошуків нею обґрунтовано можливості вирішення проблеми підвищення якості інформаційної бази управління завдяки врахуванню запитів керівників відповідного ієрархічного рівня, запропоновано формувати та подавати для затвердження й узгодження у вищестоящі органи розрахунки, що підтверджують доцільність зміни напряму використання бюджетних коштів у формі бізнес-планів, вказано основні шляхи досягнення взаємоузгодження та взаємозв'язку підсистем бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку в бюджетних установах [6, с. 230].

Н. А. Остап'юк досліджує проблеми розвитку концептуальних засад бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі з позиції удосконалення чинного законодавства [7, с. 43-44]. Предметно розглядаються питання, пов'язані з дослідженням передумов та існуючих проблем щодо модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а також принципи і методологія його ведення у працях С. В. Свірко [8], Н. І. Сушко [9] та Т. І. Хомуляка [10]. Вони окреслюють труднощі, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог, дають оцінку заходів, які здійснюються щодо модернізації бухгалтерського обліку, а також акцентують увагу на ключових питаннях формування Національних положень бухгалтерського обліку. Т. І. Хомуляк також розглядає конкретні невідповідності, що мають місце у нормативних актах з питань регулювання бюджетного обліку й здійснює комплексне дослідження впливу запроваджуваних змін на систему бюджетного обліку та виявлення проблемних моментів, які при цьому виникають [10, с. 75-79].

На основі детального критичного аналізу положень Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі формує рекомендації щодо усунення недоліків і удосконалення цього нормативного документа Чемерис О. М. Пропозиції цього автора, за умови їх врахування, значно підвищили б змістовність, якість і органі-

заційну послідовність проведення модернізаційних заходів [11].

Окремі автори, такі як Н. Г Мельник, Н. М. Зорій акцентують увагу на позиціонуванні бюджетних установ, зокрема організаційних особливостях їх створення та реєстрації, що також відіграє важливу роль в реалізації модернізаційних процесів в обліку суб'єктів державного сектору. На думку цих авторів діюча процедура реєстрації недостатньо чітко визначена, а надмірна регламентація є перешкодою для її спрощення та уніфікацію. Тому, вони вважають за доцільне використовувати уніфікований підхід щодо реєстрації всіх бюджетних установ, узагальнити процедуру реєстрації в єдиному нормативному документі, об'єднавши усі вимоги, які існують в окремих законодавчих актах стосовно бюджетних установ як суб'єктів державного сектору [12, с. 220].

В основному, як свідчить проведений аналіз праць низки науковців, дослідження спрямовані на формування організаційних, методологічних і методичних засад модернізації бухгалтерського обліку, а також удосконалення його нормативно-правової бази його регулювання. Проте попри наявність численних публікацій, окремі проблемні аспекти продовжують залишатися невирішеними. Зокрема, оскільки основою досягнення виконання завдання оптимізації діяльності є впорядкована й узгоджена належним чином нормативно-правова база обліку, а єдиних підходів та формулювань в чинних документах не досягнуто, то важливим завданням є вирішення саме цієї проблеми.

Метою дослідження є аналіз чинних норм і рекомендацій щодо організації обліку в державному секторі економіки та формування рекомендації щодо шляхів їх удосконалення.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Як відомо, модернізаційні процеси в системі державних фінансів розпочалися із затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (далі – Стратегія № 34), яка встановила мету, завдання та заходи зі здійснення реформи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі [13].

Здійснення політики держави в напрямку модернізації обліку в державному секторі диктує необхідність адаптації економічної інформації до міжнародних вимог та стандартів, що пов'язане з потребою удосконалення українського законодавства. Слід зазначити, що у цьому контексті є значні позитивні зрушення. Так, у 2010 році затверджено Бюджетний кодекс України у новій редакції, на сьогоднішній день затверджено ряд Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, з яких щонайменше 4 регулюють порядок складання та подання фінансової звітності, 15 – регулюють окремі питання обліку та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Окрім цього, Міністерство фінансів України відповідно задля отримання пропозицій і зауважень оприлюднило проекти методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору щодо нематеріальних активів, основних засобів, запасів і облікової політики. Насамперед, варто відмітити кардинально інноваційні підходи до бюджетного законодавства та внесення докорінних змін до Бюджетного кодексу України, які гармонізують бюджетне законодавство, створюють правове підґрунтя для проведення реформ у бюджетній системі загалом та державного сектору економіки зокрема. Такими змінами було дано орієнтир на інноваційний шлях розвитку вітчизняної фінансової системи (табл. 1).

Таблиця 1

Напрямки нововведень редакції Бюджетного кодексу України 2010 року

№	Назва заходу	Розділ, стаття БКУ	
		розділ	стаття
1.	Запровадження середньострокового планування	1	21,35
2.	Застосування програмно-цільового методу планування	1	2,20,28
3.	Розширення функцій головного розпорядника бюджетних коштів	1	20,21,22,28
4.	Удосконалення управління державним боргом	1	16,17,18
5.	Запровадження європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю	1	26
6.	Удосконалення управління державними коштами із запровадженням нових бюджетних правил	1	8,13,22,23
		2	43-45, 48-51, 53-55,57

Таблиця 1 (продовження)

7.	Удосконалення процедур формування, розгляду та прийняття закону про Державний бюджет	2	32-40
8.	Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки	2	56,58-61
9.	Унормування особливостей проведення видатків при несвоєчасному прийнятті закону про державний бюджет	2	41
10.	Удосконалення порядку формування та виконання місцевих бюджетів, надання міжбюджетних трансфертів	3	67,72,73,75
		4	92,94-97,100-102,105,108
11.	Розширення напрямків видатків державного бюджету	4	87
12.	Посилення фінансової основи місцевих бюджетів	4	64,66-69,71, 88-91

Новий Бюджетний Кодекс утілює в собі напрями розвитку бюджетної системи і є цілісним правовим актом, який увиразнює основні завдання модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі (рис. 1).



Рис. 1. Основні завдання модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: сформовано на основі [14]

На виконання окреслених завдань модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі вже існує правове поле (НС(П)БОДС, План рахунків бухгалтерського обліку в державному, прийнятий наказом Мінфіну від 31.12.2013 року № 1203 (далі – План рахунків № 1203), яке за планами мало би набрати чинності з 2015 року. Нажаль, нині ситуація характеризується недостатністю підґрунтя для набрання чинності в повному складі означених нормативних документів, доказом чого є набрання чинності з січня 2015 року лише дев'яти національних стандартів, які можна використовувати у форматі «старого» плану рахунків. Такий перебіг процесу приведення у відповідність системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки міжнародним стандартам спричинений відсутністю методичних рекомендацій щодо застосування усіх прийнятих стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Незважаючи на це, все ж таки варто відмітити активну нормотворчу діяльність Міністерства фінансів за останні роки, яку можна охарактеризувати як поступовий трансформаційний процес на шляху досягнення кінцевої мети Стратегії. В рамках цього процесу в Україні було прийнято низку нормативних документів, спрямованих на вдосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Насамперед це стосується наказу Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 (далі Наказ 611), яким затверджено оновлений план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ та положення з бухгалтерського обліку інвестицій бюджетних установ.

В цьому ж напрямку варто відмітити наказ Міністерства фінансів України від 14 листопада 2013 року № 947 «Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» (далі Наказ 947) а також наказ Міністерства фінансів України від 02.04.14 р. № 372 «Про затвердження порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» (далі Наказ 372). У зв'язку з набранням чинності окремих національних стандартів, які торкнулись саме тих об'єктів обліку, котрі зазначені у Наказах 611, 947 і 372, Міністерством фінансів України наказом від 25.11.2014 р. № 1163

«Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» (далі наказ №1163) було припинено дію Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесено зміни до деяких нормативних актів, Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та НС(П)БОДС.

У низці нормативних актів слід відмітити наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, від 02.09.2014 № 879 (далі Положення №879), яке скасовує дві інструкції з інвентаризацій: №69 Міністерства фінансів України від 11.08.94р.; №90 міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. Дане Положення набрало чинності з 1 січня 2015 року і застосовується юридичними особами, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків), а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [15].

У Положенні 879 детально прописані основні правила організації та проведення інвентаризації (2 розділ) і окремо розроблено порядок інвентаризації активів та зобов'язань (3 розділ): основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, біологічних активів, готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.

Особливістю Положення 879 є відсутність додатків, а тому для бюджетних установ інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості складатимуться у відповідності до вимог установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну від 24.05.1995 № 88. Що ж стосується відомостей про результати проведених інвентаризацій, то згідно Положення 879 вони оформляються за формами, визначеними законодавством. Втім форми таких документів для бюджетних установ затверджені Інструкцією № 90, а тому цілком логічним є й надалі послуговуватися саме цими формами. Щонайменше, їх дозволено використовувати до того часу, поки МФУ не затвердить нові документи для оформлення результатів інвентаризації.

Наступним не менш важливим поступом в

напрямку інтеграції бюджетної класифікації стало впровадження нової економічної класифікації видатків бюджету з 1 січня 2013 року відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 26.12.2012 р. № 1738.

Не залишився поза увагою Управління методологією бухгалтерського обліку та звітності МФУ такий важливий напрямок реформування, як удосконалення організаційної та інформаційної облікової системи в державному секторі, в результаті чого Кабінетом Міністрів було прийнято постанову №59 від 26.01.2011 року про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (далі Типового Положення затверджено ряд наказів Міністерства фінансів: Порядок погодження призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи (наказ Міністерства фінансів від 21.02.2011 р. № 214); Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (наказ Міністерства фінансів від 01.12.2011 р. № 1537).

Спільною метою цих директив є посилення фінансової дисципліни у державному секторі, яке забезпечуватиметься зростанням ролі бухгалтерської служби бюджетних установ в управлінні бюджетними ресурсами, упорядкуванням функціонування бухгалтерських служб розпорядників коштів на засадах єдиних підходів та вимог та приведення до єдиних норм при погодженні призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи.

Позитивними зрушеннями станом на початок 2015 року стала розробка проектів методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, основних засобів, нематеріальних активів та облікової політики суб'єктів державного сектору,

прийняття яких полегшить адаптаційні процеси, адже при запровадженні нової системи обліку, яка базуватиметься на Стандартах та Плані рахунків № 1203 розпоряднику бюджетних коштів потрібно буде проаналізувати кожний субрахунок на предмет достовірності об'єкта обліку та його вартісної оцінки.

Висновки. Сучасний стан методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з міжнародними стандартами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі.

За оцінкою діючого стану нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору можна констатувати значне відхилення від строків, передбачених Стратегією № 34, адже термін затвердження і використання зазначених нормативних актів закінчився ще у 2013 році. Тому надалі необхідно в найкоротші терміни Міністерству фінансів України створити необхідні інституційні, методичні та методологічні умови в сфері державного регулювання бухгалтерського обліку. Насамперед, невідкладним завданням для впровадження з наступного року усіх Національних стандартів та Плану рахунків № 1203 необхідно розробити і затвердити методичні рекомендації до застосування стандартів, нового Плану рахунків та типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій в державному секторі. При цьому важливо узгоджувати термінологічний апарат по усіх нормативно-правових документах.

Список використаних джерел:

1. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О. О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. — 2012. — № 3 (61). — С. 43–46.

2. Кладницька Т. А. Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. Т. 1. — 2009. — № 6. — С. 156–159.

3. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. — Тернопіль : Вид. Стародубець, 2003. — 178 с.

4. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталій розвиток економіки. — 2013. — № 3 (20). — С. 251–256.

5. Сисюк С. В. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах /

С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. — 2009. — № 1 (20). — С. 142–146.

6. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В. Ф. Максимова // Бізнес Інформ. — 2014. — № 7. — С. 230–234.

7. Остап'юк Н. А. Концептуальні засади бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми розвитку / Н. А. Остап'юк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». Спецвипуск. Том 2. — 2013. — С. 43–45.

8. Свірко С. В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; відп. ред. А. М. Мороз. — К. : КНЕУ, 2012. — Вип. 19. — С. 360–369.

9. Сушко Н. Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко // Баланс-бюджет. — 2012. — № 4. — С. 2–4.

10. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хо-

муляк // Вісник ЖДТУ. — 2014. — № 2 (68). — С. 75–81.

11. Чемерис О. М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.academy.gov.ua>.

12. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. — Львів : Львівська комерційна академія, 2014. — Вип. 16. — С. 217–221.

13. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

14. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.