

УДК 657.658.589

С. О. КЛИМЕНКО, Л. В. МІКРЮКОВА

м. Миколаїв

klimenko.swetlana2011@yandex.ua

ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНОМУ СЕКТОРІ

У статті розглянуто історичні аспекти процесу реформування бухгалтер-ського обліку та аналітичного забезпечення основних засобів бюджетних установ. Основні засоби, стають досить вагомими й актуальними для економічних наук і потребують вирішення питання здійснення переоцінки як окремих об'єктів основних засобів, так і групи аналогічних об'єктів; питання, пов'язані з повною або частковою ліквідацією об'єктів основних засобів.

Ключові слова: модернізація, обліково-аналітичне забезпечення, основні засоби, бюджетна установа.

Період значних змін, що розпочався з переходом на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі (НП(С)БОДС), основою для яких послужили міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, спричинив розрив практики бухгалтерського обліку та теоретичних досліджень, оскільки положення (стандарти) задають основу, на якій має бути побудований облік кожної окремої установи, групи установ, що здійснюють певний вид діяльності, або державних підприємств окремої галузі. Зі збільшенням теоретичних досліджень спостерігається поступова трансформація бухгалтерського обліку в напрямку її гармонізації на всіх рівнях. Однак для повної гармонізації бухгалтерського обліку державного сектору в Україні, побудованого на нових засадах, необхідно зробити багато як в теоретичній, так і в практичній площині, що стосується й обліку основних засобів. З огляду на це, питання економічного визначення такої категорії, як основні засоби, стають досить вагомими й актуальними для економічних наук і, зокрема, для бухгалтерського обліку. Вирішення цього питання дозволить більш ефективно опрацьовувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління та інвестування не можливе без достовірної інформації, яку забезпечує бухгалтерський облік, що ґрунтується на практичному досвіді та глибокому теоретичному аналізі. Незважа-

ючи на те, що теорії та методології обліку основних засобів присвячено багато праць вітчизняних і закордонних учених, серед яких: І. Т. Балабанов, Л. П. Белих, Ф. Ф. Бутинець, М. Г. Білуха, Н. Г. Волочков, П. І. Гайдучий, С. Генрі, В. А. Горемікін, С. В. Грибовський, В. В. Григор'єв, О. А. Гриценко, Говард Л. Джордж, Г. Г. Дем'яненко, В. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. Я. Лінник, М. В. Кужельний, В. Б. Моссаковський, С. Н. Максимов, Н. Ордуєй, М. Ф. Огійчук, В. Ф. Палій, В. В. Сопко, М. М. Соловйов, Е. І. Тарасевич, Я. Б. Фрідман, Дж. Харрісон, Д. Цукерман та ін. Але до питань, які вимагають подальшого дослідження, можна віднести: питання класифікації, визначення первісної вартості об'єктів основних засобів, придбаних шляхом будівництва (виготовлення) власними силами установи (господарським способом); питання визначення амортизації об'єктів основних засобів, у тому числі по об'єктах, які зазнали реконструкції, модернізації та інших змін, які спричинили зміну залишкової (балансової) вартості, а також по об'єктах, що пройшли переоцінку; питання класифікації витрат, що відносяться до поточних витрат, спрямованих на підтримку об'єктів основних засобів у робочому стані, і витрат, спрямованих на їхнє поліпшення; питання здійснення переоцінки як окремих об'єктів основних засобів, так і групи аналогічних об'єктів; питання, пов'язані з повною або частковою ліквідацією об'єктів основних засобів, такі, як визначення

фінансових результатів від ліквідації, визначення залишкової вартості частини об'єкта основних засобів, що залишається після його часткової ліквідації, та інші питання, пов'язані з придбанням, експлуатацією та ліквідацією об'єктів основних засобів.

Мета статті – охарактеризувати історичні передумови розвитку обліково-аналітичного забезпечення основних засобів у бюджетному секторі.

Реформування бухгалтерського обліку у державному секторі відбувається повільнішими темпами, ніж це було у сфері підприємництва [7]. Слід зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектора є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відомого раніше як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектора. При цьому в тексті міжнародних стандартів для державного сектора максимально зберігаються підходи, що визначені в міжнародних стандартах для корпорацій, якщо з того або іншого питання обліку або звітності немає істотних відхилень або особливостей в державному секторі. Проблема відсутності єдиного методу відображення у бухгалтерському обліку операцій, що здійснюються у сфері державного управління має негативний вплив [6]. Міжнародні стандарти для держсектора розповсюджуються на всіх його суб'єктів за винятком державних комерційних підприємств. Такі підприємства підпадають під сферу застосування міжнародних стандартів для корпорацій, вважається, що визначальною проблемою модифікації обліку бюджетних установ в умовах ринкової економіки є відсутність розробки дієвих механізмів щодо єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також єдиного організаційного та інформаційного забезпечення обліку [4]. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також

відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. Дослідження сучасного етапу реформування нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку використання бюджетних коштів показують, що недостатньо розроблено теоретико-методологічні підходи до створення інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління та стратегічного розвитку бюджетних установ [5]. Фінансова звітність державного сектору є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні. Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі. Передумовами модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є чотири основні фактори еволюції, що встановлені міжнародною практикою [5].

1. Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку. З цією метою під бюджетним обліком слід розуміти бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів, який ведуть органи Державного казначейства України, а під майновим обліком – бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ, який ведуть розпорядники бюджетних коштів.

2. Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (СОТ, ЄС).

3. Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу систем планування

ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту.

4. Бюджетний облік не є предметом міжнародних стандартів, тоді як майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату. Вказані вище фактори доповнюються цілим рядом передумов для проведення модернізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Першою передумовою модернізації є опосередкований вплив НБУ на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі України. Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України [1] та ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] – порядок ведення обліку та складання звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Держказначейством. З іншого боку, Держказначейство є учасником Системи міжбанківських переказів Національного банку України і тому повинно дотримуватись його вимог щодо структури побудови рахунків. Для обліку основних засобів у нових умовах важливим питанням є встановлення строку корисного використання (експлуатації). Тому друга передумова модернізації полягає у застосуванні різних методів ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні в бюджетному обліку застосовується касовий метод, а в майновому – метод нарахувань. Третя передумова – це ведення бухгалтерського обліку в державних цільових фондах за різними методиками. Використання різних планів рахунків обліку є невиправданим. Четвертою передумовою модернізації є подвійна консолідація звітності. Звітність про виконання бюджетів консолідується окремо за вертикаллю Держказначейства і окремо за вертикаллю головних розпорядників бюджетних коштів. Крім того, звітність за касовими операціями консо-

лідується зі звітністю, отриманою поза казначейським обслуговуванням через його відсутність в деяких розпорядників. Це робить неможливим отримання оперативної звітної інформації. П'ята передумова – це використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій у державному секторі, що унеможливорює комплексну автоматизацію системи обліку. Шоста передумова полягає у невідповідності нормативно-правових актів Держказначейства з питань ведення обліку і складання звітності стандартам IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) – МСБОДС.

Для вирішення вказаних проблем та проведення повноцінного реформування затверджена «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [3]. Метою модернізації обліку є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Завдання «Стратегії...» полягають у переході на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, а також у створенні уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Ключовими моментами реалізації Стратегії є: перехід на метод нарахувань та перегляд об'єктів обліку; створення Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; реформування організаційної системи обліку в державному секторі; створення інституту державних бухгалтерів; формування системи звітності в державному секторі; розробка національних стандартів обліку та звітності в державному секторі. Основними напрямками модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі є: удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту в системі органів казначейства як основний фактор модернізації державного бухгалтерського обліку; запровадження методу нарахувань у державному секторі та застосування інформаційних технологій при реформуванні управління державними фінансами; управління людськими ресурсами як фактор впровадження змін у контексті реформування бухгалтерського обліку в державному секторі; інтегрування плану рахунків бюджетного обліку із бюджетною класифікацією; удосконалення

складу показників та змісту фінансової звітності, організації роботи та запровадження електронного документообігу між казначейством та розпорядниками бюджетних коштів.

Відпрацювання бухгалтерської архітектури передбачає: визначення видів обліку та зв'язку між ними (бюджетний облік, майновий облік, інші види обліку та засоби аналізу, моніторингу або управління); встановлення учасників системи обліку (за належністю (Держказначейство, розпорядники), за рівнем участі, за роллю, за видом обліку, що ними ведеться); окреслення облікової системи (принципи та методи обліку (централізація, консолідація, облікові періоди), організація облікової системи (журнали, головна книга, додаткові регістри, інвентарні регістри). Проте є ряд конкретних ключових питань Стратегії, які потребують вирішення. За останні роки зменшуються розбіжності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності багатьох країн, що спрощує аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. З огляду на історичний досвід вітчизняного реформування обліку діяльності підприємницьких структур, важливими чинниками для успішного реформування бухгалтерського обліку у державному секторі є гармонічне поєднання впровадження МСБОДС з реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні з точки зору фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення; підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме прозорості управління державними фінансами; удосконаленню системи стратегічного бюджетного планування на середньо – та довгостроковий періоди; посиленню контролю за процесом виконання бюджетів; впровадженню національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності на основі загальноприйнятих міжнародних стандартів; підвищенню статусу та ролі обліково-економічного персоналу.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2456-17.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/996.
3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п.
4. Ковтуненко К. В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів. [Електронний ресурс] / К. В. Ковтуненко, Т. О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. — 2014. — № 2 (12). — С. 79–82. — Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n2.html>.
5. Лиско Н. О. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: applicants.univ.kiev.ua/.../Reformation_of_the_.
6. Слизовська О. М. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: eztuir.ztu.edu.ua/3519/1/99.pdf.
7. Чемерис О. М. Управлінські аспекти вдосконалення стратегії модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.academy.gov.ua/ej/ej10/.../Chemerys.pdf.

S. KLIMENKO, L. MIKRUKOVA
Mykolaiv

HISTORICAL DISPOSITIONS OF THE ACCOUNTING-ANALITIC DEVELOPMENT OF BUDGET INSTITUTIONS BASIC FUNDS

In the article the attention is looking to the accounting-analitic organization peculiarities of the basic funds receiving in the budget institutions. The task is to provide the safety of state property and basic funds as the main part. The direct line in this accounting organization connects with permanent renovated normative base. The transactions of the national scientific society describe the accounting organization problems of basic funds. But all of them are about enterprises, banks and like these. The budget institutions are not study in this direction. The purpose is to do the theoretical and practice recommendations with the accounting organization peculiarities of the basic funds. The first steps for the basic funds budget institutions formation the state does. Other budget periods must provided the efficient work of the budget institutions.

Key words: modernization, accounting-analitic organization, basic funds, budget institution.

С. А. КЛИМЕНКО, Л. В. МИКРЮКОВА
г. Николаев

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЗВИТИЯ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ БЮДЖЕТНОГО СЕКТОРА

Статья рассматривает исторические аспекты процесса реформирования бухгалтерского учёта и аналитического обеспечения бюджетных учреждений. Вопросы экономического определения такой категории как основные средства, становятся достаточно весомыми и актуальными для экономических наук. Требуют решения вопросы осуществления переоценки как отдельных объектов основных средств, так и группы аналогичных объектов: вопросы, связанные с полной или частичной ликвидацией объектов основных средств, такие, как определение финансовых результатов от ликвидации, определение остаточной стоимости части объекта основных средств, что остаётся после его частичной ликвидации и другие вопросы.

Ключевые слова: модернизация, учётно-аналитическое обеспечение, основные средства, бюджетное учреждение.

Стаття надійшла до редколегії 10.10.2015

УДК 657.1:330.534

І. О. КОНДРАТЮК, О. О. ЛОНДАРЕНКО
irina.kondratiuk77@gmail.com, londarenko@i.ua
м. Київ

КОНЦЕПЦІЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Дане дослідження присвячене пошуку шляхів становлення управлінського обліку в бюджетних установах, оскільки ця підсистема бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання перебуває на початковому етапі впровадження і потребує теоретичного базису, як фундаменту для її практичного застосування. Виокремлення центрів відповідальності в бюджетних установах є проблематичним з огляду на їх неприбутковий статус, специфіку діяльності, та систему управління, які є жорстко регламентованими та централізованими. Запропоновані у статті принципи, критерії та правила формування центрів відповідальності є внеском до формування концептуальних засад управлінського обліку бюджетних установ. На їх основі уможливорюється виокремлення центрів відповідальності у бюджетних установах будь-якого профілю та сфери діяльності.

Ключові слова: центри відповідальності, принципи, відповідальність, повноваження, контроль.

Зміщення акцентів управління бюджетними коштами з дотримання нормативів їх використання до визначення суспільно значимих цілей і завдань, що мають бути досягнені внаслідок проведення бюджетних видатків, спричинило потребу впровадження у діяльність бюджетних установ стратегій управління, традиційно бюджетним установам не властивих. Оскільки бюджетні установи є первинними ланками бюджетного процесу, вповноваженими на здійснення витрат бюджету, від якості їхнього управління бюджетними коштами залежить якість виконання державою своїх функцій. Отже, впровадження

у діяльність бюджетних установ управлінського обліку, який підтвердив свою значимість та ефективність в діяльності суб'єктів комерційного сектору господарювання та на сьогодні розглядається ширше ніж власне облік, оскільки являє собою управлінську стратегію, є конче потрібним.

Така переорієнтація управління потребує якісно нових підходів до системи бухгалтерського обліку, що формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Ключову роль у процесі модернізації бухгалтерського обліку бюджетних установ відіграє впровадження підсистеми управлінського обліку в їх