

УДК 657

Левицька С.О., д.е.н., професор, Чепак С.В., студент 4 курсу ФЕіП
(Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне)

ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті розглянуто напрямки та особливості інтеграції облікової системи в бюджетній сфері. Обґрунтовано процес модернізації, уніфікації та інтеграції бухгалтерського обліку бюджетного сектору України.

The article deals with the problem of direction and peculiarities of the accounting system in the budgetary sector. The process of updating, unification and integration of the accounting in Ukraine budgetary sector has been grounded.

Перехід до інформаційного суспільства та наслідки світової фінансової кризи потребують подальшого вдосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку та передбачають необхідність економного витрачання всіх видів ресурсів організацій, установ.

У бюджетній сфері господарський облік має свої особливості, що обумовлено його специфікою і функціонуванням.

Вивчення методології бухгалтерського обліку бюджетної сфери займає сьогодні одне з провідних місць в наукових працях вітчизняних вчених-обліковців: М.В. Кужельного, М.Т. Білухи, С.О. Левицької, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, В.Г. Швеця, Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мниха, С.В. Свірко, Л.М. Кіндрацької, Л.Г. Ловінської, Я.Д. Крупки та інших. Неоднозначними залишаються думки вітчизняних науковців щодо функціонального призначення, методологічних основ, розвитку видів обліку, принципів бухгалтерського обліку бюджетного сектору.

Варто зазначити, що концептуальна основа не є стандартом, вона слугує своєрідним фундаментом бухгалтерських стандартів. Як наголошує російський науковець О.В. Соловйова, концептуальна основа відіграє значну роль, оскільки визначає концепції, що становлять основу всіх чинних і майбутніх стандартів та є базовими принципами формування фінансової звітності, які використовують для вирішення питань, не регламентованих стандартами [6].

Для уніфікації вітчизняних та міжнародних принципів бюджетного обліку урядом в 2007 році було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки.

Метою даної статті є дослідження напрямків та визначення особливостей інтеграції облікової системи в бюджетній сфері.

Головним на сьогодні є дослідження концептуальних основ бухгалтерського обліку для реалізації чинників його подальшого розвитку, забезпечення користувачів повною та дієвою інформацією про результати діяльності суб'єктів господарювання. Концепції обліку дають змогу керівництву вибрати операції, події, обставини, які мають бути обліковані, а також показати їх визначення, оцінки, узагальнення та відображення у фінансовій звітності [8].

Основний підхід полягає у використанні інтегрованої системи обліку, яка передбачає удосконалення планової та регулюючої інформації з подальшим аналізом та уніфікацією бухгалтерських, статистичних та оперативних даних. Ґрунтовний аналіз наукової літератури щодо питання інтеграції господарського обліку проведений В. Моссаковським та Т. Кононенко [7].

Ми поділяємо позицію авторів щодо необхідності інтеграції інформації до єдиної інформаційної системи. Пропонуємо розглядати зазначену концепцію в аспекті інтеграції системи бухгалтерського обліку, як ґрунтовної комплексної бази виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єктів економічних відносин.

Виходячи з цього, логічним напрямком реформування бухгалтерського обліку в процесі формування інформації для системи управління є врахування специфіки окремих ознак, які повинні бути притаманні системі бухгалтерського обліку бюджетного сектору, а саме: стратегічне (прогнозне) спрямування, інтегрованість, електронна обробка інформації, спроможність надання інформації соціальному напрямку, креативність, актуарність, динамічність.

Сьогодні облік виступає не як єдиний інформаційний потік, а як "пучок" інформації. Це зумовлено тим, що єдина система представлена трьома видами обліку: податковим, статистичним і бухгалтерським. З них найбільш інформативним можна визнати бухгалтерський і статистичний.

На прикладі бюджетної установи, зокрема, відділу освіти Млинівської районної державної адміністрації хочемо вказати, що на практиці функціонують податковий облік, статистичний облік та бухгалтерський облік, які ведуть та відображають дані згідно чинного законодавства України. Тому більшу увагу приділимо елементам управлінського обліку.

Результати проведеного опитування показують, що в умовах світової фінансової кризи важливість управлінського обліку на підприємствах та в організаціях відзначили 75% керівників підприємств та організацій.

Варто зазначити, що відділ освіти Млинівської районної державної адміністрації, формуючи наказ про облікову політику та складаючи кошторис перед звітним періодом, може більш ефективно використовувати фактори управлінського обліку. Суть його в бюджетній установі полягає у прийнятті керівництвом процедури для забезпечення використання ресурсів у відповідності до законів; захисту

ресурсів від марнотратства, зловживань; отримання, збереження і чесного розкриття достовірних даних у звітах.

Для ведення всіх описаних вище видів обліку використовуватиметься єдина інтегрована база даних, що повинна повністю, правильно і вірогідно відображати всі події, що мали місце в установі й вимагають оприлюднення згідно діючого законодавства та існуючих принципів ведення обліку. Гармонізація всіх чотирьох видів обліку у відділі освіти Млинівської РДА повинна здійснюватися таким чином, щоб виконувалися усі вимоги діючих законодавчих і нормативних актів.

За даними звітності відділу освіти за 2009 рік видатки, які були затверджені кошторисом, становили 136285,16 грн., при цьому фактично використано 135784,44 грн. Капітальні видатки в установі не застосовувались впродовж року. Інформацію у річному звіті відображено правильно та згідно чинного законодавства.

Дослідження МСБОДС підтверджують необхідність реформації, в першу чергу, обліку фінансових результатів вітчизняних ОДС, їх складових (доходів та видатків), відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій з активами та зобов'язаннями.

Не відповідають МСБОДС за методикою розрахунку кінцеві фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних (екстраординарних) подій. В Україні вони обліковуються на рахунку "Результати виконання кошторису", залишок на якому в кінці календарного року формується як результат списання всіх доходів та витрат (видатків). В міжнародній обліковій практиці відповідно на рахунку "Надлишок/дефіцит в результаті звичайної діяльності" обліковується різниця, що залишається після вирахування витрат, які виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності. Зазначений показник коригується на фінансовий результат від екстраординарних подій, утворюючи залишок на рахунку "Чистий надлишок/дефіцит". При цьому доходи та витрати визначаються в більшості випадків за принципом нарахування [3].

Слід вказати, що Державний комітет статистики та Міністерство фінансів України, маючи на меті уніфікувати облік та гармонізувати його в межах системи національних показників, узгоджують між собою всі питання, що стосуються методології бухгалтерського обліку. Окремі питання щодо порядку оподаткування об'єктів бухгалтерського обліку перебувають у віданні Державної податкової служби України. Зазначений рівень регламентації характеризується як загальний.

Щодо міжнародної податкової практики, то зниження податкового навантаження в країнах ЄС, у першу чергу, залежало від можливості скорочення податкової частини бюджетів. У європейських країнах податки активно використовуються, як інструмент державного регулювання соціально-економічних

процесів.

Вважаємо, що основні завдання, які ставляться при інтеграції системи обліку в бюджетній сфері України, є наступними:

- модернізація фінансово-бухгалтерських служб;
- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;
- адаптація бюджетної системи до нових методологічних і міжнародних принципів бухгалтерського обліку;
- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами бюджетного сектору;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Сьогодні стоїть нове завдання: адаптація законодавства бухгалтерського обліку України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу»[2].

Бюджетна установа реалізує свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді:

- самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази;
- вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації;
- розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації;
- утворення схеми документообігу;
- вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях;
- вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку;
- планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації.

Бухгалтерський облік в установі ведеться централізовано згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року. Централізованою бухгалтерією відділу освіти реалізується своєчасне, повне й достовірне відображення усіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторисів та узагальненням даних обліку та звітності.

Централізація справила позитивний вплив на бухгалтерський облік і звітність: поліпшився функціональний розподіл обов'язків між працівниками, набули поширення прогресивні форми і методи обліку, скоротилися видатки на утримання апарату управління, з'явилася можливість порівнювати та узагаль-

нювати результати аналізу і контролю виконання кошторисів однотипних установ, використовувати сучасну обчислювальну техніку.

Керівництво відділу освіти Млинівської районної державної адміністрації в особі начальника здійснює регулярний контроль за веденням облікових та інших операцій. Мають місце щотижневі наради з питань організації діяльності, обговорення вже здійснених процедур, виправлення помилок та надання інформації про нововведення в галузі бюджетного обліку, деякі з цих питань допомагає вирішувати головний бухгалтер установи. Саме завдяки такій організації діяльності вдається уникнути багатьох звичних помилок та запобігти викривленню інформації в поточних та звітних облікових документах.

Ефективна система обліку бюджетної установи забезпечує:

- визначення та облік даних за всіма господарськими операціями;
- опис ходу господарських операцій з зазначенням детальної інформації, достатньої для складання фінансової звітності;
- визначення вартості господарських операцій з метою відображення у фінансових звітах її вартісного еквівалента;
- визначення часу проведення господарських операцій, щоб переконатись, що він відповідає тривалості періоду складання бухгалтерських документів;
- правильне відображення і видачу інформації, що міститься у фінансових звітах.

Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку. Щоб вона набула нормативного статусу, її формалізують у вигляді наказу про облікову політику. Можна визначити такі основні завдання бюджетного обліку відділу освіти Млинівської РДА (що затверджуються в наказі про облікову політику):

- точне виконання затвердженого бюджету;
- дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і суворого режиму економії у витрачанні коштів;
- охорона майна, державної власності;
- мобілізація засобів у бюджеті та виявлення додаткових доходів. Сьогодні управлінський облік не тільки не регламентується, а й не передбачається чинним Планом рахунків бюджетних установ. Узагальнимо дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення та організації управлінського обліку на сучасному етапі функціонування бюджетних установ:
- у великих бюджетних установах система управління ускладнюється, тому без надійного інформаційного забезпечення ці системи стають некерованими;
- управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. На сьогодні методика калькулюван-

ня таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних) потребує наукових обґрунтувань. Рекомендуємо запровадити у відділі освіти Центр фінансування.

Важливим напрямком посилення інформаційної та управлінської функції обліку в бюджетних установах є об'єднання плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів із планом рахунків з виконання кошторисів і надання офіційного статусу управлінському обліку [8].

В результаті проведення запропонованих заходів цілком реальним є удосконалення системи бухгалтерського обліку в бюджетному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Ми вважаємо, що нова система більш повно задовольнятиме потреби ринкової економіки у нашій державі.

Реформація бухгалтерського обліку діяльності органів державного сектору потребує вирішення цілого ряду організаційно-економічних заходів на державному рівні. Нововведення торкнуться, в першу чергу, головного програмного документа діяльності бюджетних установ та організацій – Бюджетного кодексу України. Разом з тим, в результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі бухгалтерський облік буде спроможний виконувати свої основні функції – об'єктивно відображати надходження економічних вигод від використання бюджетних коштів. Це, в свою чергу, сприятиме: раціональному використанню обмежених бюджетних ресурсів; пошуку резервів щодо їх економії; ефективному стратегічному плануванню бюджетних коштів на фінансування державних соціально-економічних програм.

1. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
2. Постанова КМУ «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки» від 16 січня 2007 р. №34. – 5 с.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці"[Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.
4. Батішева Н. Проблеми визначення спільної діяльності для її відображення в бухгалтерському та податковому обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – с. 38-49.
5. Левицька С.О. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 7-11.
6. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. – 2009. – №7. – С. 100-113.
7. Моссаковский В. Який облік потрібен Україні? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 24-30.
8. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8/9. – С. 3-21.
9. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №10. – С. 2-11.
10. Золотухін О. Бухгалтерський облік у період фінансово-економічної кризи // Вісник податкової служби України. – 2009. – №21. – С. 26-27.
11. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: монографія. – Рівне: НУВГП, 2005. – 347 с.
12. Левицька С.О. Звітність підприємств: навч. посібник. – Рівне: НУВГП, 2008. – 239 с.

Рецензент: д.е.н., професор Павлов В.І. (НУВГП)