

Лучко М.Р., Штимер Л.Т.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ:  
РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

*У статті розглянуто проблемні аспекти облікової системи установ державного сектору економіки. Окреслено труднощі, виникаючі при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог. Розглянуто тенденції розвитку облікової системи в Україні на сучасному етапі. Висвітлено сучасну практику організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки. Розглянуто завдання та особливості організації обліку в установах державного сектору економіки. Наведено висновки та перспективи подальших досліджень у напрямі організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки в умовах сьогодення.*

**Ключові слова:** організація обліку, облікова система, бухгалтерський облік, державний сектор економіки.

**Постановка проблеми (вступ).** Модернізація державних фінансів України є обов'язковою умовою євроінтеграційних процесів в Україні, її метою є зміцнення управління державними фінансами шляхом підвищення його функціональної ефективності та посилення прозорості. Важливу роль у системі державних фінансів відіграють державні підприємства, що створюються з метою забезпечення розвитку галузей, важливих для задоволення суспільних потреб. Державне підприємництво має певні відмінності від приватної підприємницької діяльності. Вони зводяться як до формування капіталу суб'єктів господарювання, так і до структури управління його фінансами, а також до використання результатів фінансової діяльності. Діяльність державних підприємств здійснюється насамперед у сферах, розвиток яких неможливий або недоцільний з використанням приватного капіталу. Розвиток та діяльність підприємств державного сектору економіки, що фінансуються за рахунок бюджету, вимагають проведення ефективної аналітичної діяльності, яка ґрунтується на детальному аналізі даних звітності, що відображають результати господарської та фінансової діяльності установи. Комплексний аналіз звітності організацій, які фінансуються з бюджету, сприяє раціональному використанню коштів державних установ та виявленню резервів підвищення ефективності їх діяльності.

У результаті переходу економіки України на ринкові засади зросла потреба кардинальної модернізації не лише методології, а й організації бухгалтерського обліку згідно з міжнародною практикою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями сучасного стану вітчизняної облікової системи державного сектору економіки, зокрема щодо ефективності організації обліку, займалися такі видатні вчені-економісти, як: Ф.Ф. Бутинець,

Р.Т. Джога, О.О. Дрошенко, Н.М. Зорій, Т.В. Канева, Ю.А. Кузьмінський, Н.А. Лиско, Л.Г. Ловінська, В.М. Рожелюк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, А.І. Фаріон, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, Т.І. Єфіменко та інші. Проте це питання не втратило актуальності та залишає за собою низку невирішених проблемних питань. Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в установах державного сектору економіки, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку.

**Методологія дослідження.** Наукові дослідження (збір, опис та аналіз фактів; обґрунтування наукових рекомендацій); для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до організації бухгалтерського обліку – порівняльний, аналітичний, математичний, вибірковий; при розгляді системи організації бухгалтерського обліку як динамічної та прогнозованої – діалектичний метод; при формуванні висновків такі методи як індукція, дедукція та узагальнення.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є обґрунтування особливостей та можливих напрямів удосконалення підходів до організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки.

**Виклад результатів дослідження.** Діяльність установ державного сектору економіки має ряд особливостей, що в свою чергу впливають на побудову бухгалтерського обліку. Вони є неприбутковими організаціями та функціонують на правах державної власності. Особливістю діяльності установ державного сектору економіки є те, що метою їх діяльності є не створення прибутку, а досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання визначених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій.

Основним завданням обліку у процесі діяльності установ державного сектору економіки є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням [3, с. 347].

© Лучко Михайло Романович, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет, e-mail: m\_luchko@ukr.net

Штимер Леся Тарасівна, к.е.н., викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет, e-mail: leseltr@rambler.ru

Установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком, його сутність проявляється у функціях, які він виконує, а саме:

- функція нагляду використовується у процесі створення і використання грошових коштів держави – бюджету як за доходами, так і видатками;
- функція відображення базується на тому, що всі операції, які виконуються за рахунок бюджетних коштів, відображаються у відповідних документах, на рахунках та ін.;
- функція узагальнення проводиться при здійсненні всіх операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт;
- функція контролю виявляє себе при проведенні бюджетного обліку надходжень доходів за їх видами та обліком виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, які фінансуються з бюджету;
- функція управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету;
- функція забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності.

Реалізація функцій і завдань облікової системи в установах державного сектору економіки вимагає формування нових підходів, що виникають у сучасних умовах. По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів у державному секторі. По-друге, проведені нами дослідження свідчать про необхідність розробки інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. До цієї думки схиляються як низка 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.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки повинен забезпечувати:

- систематичний контроль за ходом виконання кошторису витрат, станом розрахунків з підприємствами, організаціями, установами;
- збереженням грошових коштів та матеріальних цінностей;
- забезпечувати повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних і позабюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення;
- здійснювати попередній контроль за своєчасним та правильним оформленням документів та законністю операцій.

З огляду на це, можна дійти висновку, що бухгалтерський облік у установах державного сектору економіки є впорядкованою системою збирання, реєстрації й узагальнення інформації про склад

засобів, джерел фінансування та зобов'язань установи, фінансових процесів за допомогою суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій, що відображають господарську діяльність установи.

Необхідно відмітити, що бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки має свої специфічні особливості:

- організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових і фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису видатків;
- сувора відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, управління;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи та ін.

Для ефективної організації обліку установ державного сектору економіки, насамперед потрібно визначити мету діяльності бухгалтерської служби. Бухгалтерський облік є з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів та особами, які приймають рішення щодо зміни діючих принципів і правил організації обліку залежно від потреб установи. Відповідальність за організацію та ведення обліку несе відповідальна службова особа (керівник установи).

Організаційна форма побудови обліку на підприємстві визначається його особливостями, територіальним розміщенням його структурних підрозділів, системою управління, рівнем самостійності структурних підрозділів, чинною системою контролю та звітності.

У цілому, як свідчить практика, організації обліку в державному секторі економіки притаманний чіткий дворівневий характер (I рівень – державний (макрорівень): організація; II – бюджетна установа (мікрорівень): обов'язок ведення (повноваження головного бухгалтера), який певним чином виключає прояви самостійності у виборі порядку та представлення обліково-аналітичного забезпечення управління. Проте сучасні умови функціонування суб'єктів, які фінансуються з бюджету, ставлять нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких, попри усю складність, повинна знаходити легальне вирішення [2].

До факторів, які негативно впливають на організацію облікового процесу належать: нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках; недосконалість технічних засобів обліку; неправильна організація облікової праці.

До позитивних факторів належить: раціональна організація роботи облікового апарату, що забезпечує підвищення оперативності та аналітичності бухгалтерського обліку через удосконалення документообігу та облікової документації, приско-

рення обробки інформації, ефективне використання робочого часу обліковими працівниками, забезпечення узгодженої та своєчасної роботи на всіх етапах облікового процесу.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» установи державного сектору економіки самостійно обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних [5, с. 5].

Потрібно зазначити, що зважена та обґрунтована система заходів щодо організації бухгалтерського обліку має гарантувати своєчасне та повне інформаційне забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Тільки суворе регламентація методології обліку забезпечить його єдність, порівнянність показників установ різних галузей невиробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

До загальних вимог організації бухгалтерської служби в установах державного сектору економіки належать:

- узгодженість та оперативний зв'язок між окремими виконавцями (головними спеціалістами – бухгалтерами) та головним бухгалтером вищестоячого органу;
- оптимальна внутрішня робота головного спеціаліста – бухгалтера в часі та просторі;
- обслуговування установи в цілому та надання оперативної інформації керівнику установи зокрема.

Сучасні умови функціонування системи державного сектору економіки України характеризуються наявністю низки проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки.

Основні недоліки, які досі існують у системі обліку установ державного сектору економіки, такі:

- при веденні бухгалтерського обліку одночасно використовуються два методи нарахувань – касовий (при виконанні бюджетів) та метод нарахування (при здійсненні діяльності із виконання кошторису);
- відсутність єдиної методики державними цільовими фондами при відображенні операцій у бухгалтерському обліку;
- паралельна консолідація звітності по вертикалі головних розпорядників коштів і по вертикалі Державної казначейської служби. При цьому потоки інформації дублюються, але частина аналітичних звітних даних містить нетотожну інформацію. Планові показники доводяться за двома напрямками: по системі ДКСУ та головних розпорядників бюджетних коштів;
- здійснення виконання бюджетів за видатками шляхом виділення асигнувань, що є формальним обліком зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [1].

На теперішній час облікова система установ державного сектору економіки перебуває у перехідному стані. Зроблено чимало, при цьому проблеми у системі бухгалтерського обліку та звітності установ державного сектору економіки, які визначили необхідність проведення реформи системи бухгалтерського обліку, залишилися, а саме такі:

- необхідність остаточної адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних вимог;
- відсутність у законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ, що не дає змоги отримувати повну, достовірну, прозору і зіставну інформацію про фінансовий стан держави;
- відсутність єдиної облікової політики і напрацювання методичних і методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності [6].

Для продовження реалізації реформ в обліку установ державного сектору економіки та наближення його до міжнародної практики необхідно здійснити:

- розроблення методичних рекомендацій щодо запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в сфері державного сектору економіки;
- перегляд нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки;
- затвердження інструкції із застосування нового плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетників;
- забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для установ державного сектору економіки та їх оприлюднення;
- інформаційну підтримку щодо застосування стандартів (організація навчання з питань застосування стандартів, проведення конференцій, практичних семінарів для фахівців бухгалтерських служб) [4,6].

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 зазначеному напрямі тісно пов'язані з розвитком специфічних економічних явищ у галузі міжбюджетних взаємовідносин і 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 сфері державного сектору економіки 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. Вирішенням проблеми 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.

Перехід від національних до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути поступовим і цілеспрямованим процесом. Усунення невідповідності вітчизняної облікової системи повинно відбуватися послідовно з потребами економіки без порушення цілісності всієї системи. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектора (МСФЗДС) вимагає узгодження їх норм з чинною національною законодавчою базою, а створення законодавчих та організаційних передумов їх запровадження слід врегульовувати порядком застосування останніх.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямі.** У результаті проведеного дослідження можемо відмітити, що для модернізації системи обліку в державному секторі є необхідним формування єдиної законодавчо – нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог і норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій. Хорошим об'єктивним підґрунтям досягнення вирішення завдання з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в установах державного сектору економіки є дослідження запитів і потреб системи управління, а також максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки. Перспективність цих напрямів досліджень полягає в удосконаленні організації праці облікових працівників, а також підвищенні ефективності діяльності бюджетних установ на основі поліпшення рівня управління процесами надання послуг.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т. Канєва, С. Шевченко // Вісник КНЕУ. – 2010. – №5 – С. 33–40. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/05/4.pdf>
2. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ, 2014. - № 7. - С.230-234. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2487/1/>
3. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА.–2010.– №4.–С. 346–351.
4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: постанова КМУ від 16.01.2007 р. №34 [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP070034.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP070034.html).
5. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики з праці : наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.rada.gov.ua>
6. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. №774-р [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>. Назва з екрана. –