

**ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ БАЗИ І НАПРЯМИ  
МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Висвітлено проблеми неузгодженості вимог чинного законодавства з питань організації обліку в бюджетних установах, містить авторські рекомендації щодо їх подолання, а також критичну оцінку можливостей використання позитивного зарубіжного досвіду з даних питань*

Економічна ситуація, яка склалася в бюджетній сфері, вимагає теоретичного переосмислення і практичного вдосконалення системи обліку з метою врахування тих нових явищ і процесів, котрі розвиваються в сучасних умовах. Серед найбільш впливових можна назвати появу нових об'єктів обліку та розвиток й удосконалення системи управління бюджетними установами. У вітчизняній економічній літературі ці питання є малодослідженими. Попри те, що проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних та зарубіжних економістів С.М. Альошина, І.А. Андреева, А.М. Белова, Й.М. Бескида, Є.П. Вороніна, П.Т. Ворончука, В.М. Онищука, Е.П. Дедкова, Р.Т. Джоги, С.Я. Зубілевич, А.Г. Зверева, О.О. Чечуліної та інших. Більшість робіт відображає бухгалтерський облік в бюджетних установах як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ.

Системна трансформація управління бюджетними установами вимагає формування адекватної йому інформаційної бази. У цьому контексті облік є загально визнаною основою її формування. Проте сучасний стан обліку в бюджетних установах попри свою прогресивність характеризується цілою низкою невирішених проблем, котрі актуалізуються у зв'язку з необхідністю отримання нових потоків обліково-

аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних й місцевих фінансів. Таким чином внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі (до речі дана категорія включає в себе не лише бюджетні установи) вимагають модернізації обліку як такого. Слід зауважити, що незважаючи на значне поширення модернізаційних процесів у цій галузі однозначне визначення категорії "модернізація обліку" в наукових джерелах і словниках відсутнє. Одним з перших нормативних актів, у якому вживається даний термін є Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 "Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки" [1].

Проте в даному документі визначення категорії модернізації не дається, а різноманітність підходів в науковій літературі пояснюється неоднозначністю критеріїв, параметрів, напрямів і наслідків модернізації.

Якщо взяти за основу рекомендації Стратегії, визначеної Кабінетом Міністрів, то можна стверджувати, що модернізація обліку включає в себе розподіл повноважень, розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків (рис. 1).



Рис. 1. Рекомендації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки

Хоча загалом у нормативному документі виділено три напрями Стратегії модернізації. Причому здійснений розподіл, на наш погляд, є дещо некоректним, оскільки фактично усі групи, котрі, в свою чергу, містять підгрупні уточнення можна розглядати не виокремлено, а лише як один єдиний напрям модернізації системи бухгалтерського обліку, адже і звітність, і організація обліку є законодавчими його складовими. Можливо більш обґрунтованим може бути розмежування двох напрямів модернізації обліку в бюджетних установах: методологічний та організаційний. У свою чергу, перший із вказаних напрямів має охоплювати:

- розвиток теорії бухгалтерського обліку;

- удосконалення методики обліку та звітності, а також розвиток їх методів;

- удосконалення законодавства України з метою забезпечення відповідності його вимог стосовно обліку у різних нормативно-правових актах, а також здійснення гармонізації з міжнародними стандартами.

З приводу першої підгрупи слід зазначити, що розвиток теорії обліку має бути спрямований на формування концепції нових функцій і об'єктів обліку, визначення його принципів (адже стосовно бюджетних установ вони повною мірою відрізняються від тих, що визначені Законом України "Про бухгалтерський облік і

фінансову звітність в Україні". Прикладом цього служить відсутність практики застосування методу нарахування і необхідність виокремлення програмно-цільового підходу), формування нового Плану рахунків (котрий згідно вимог Стратегії модернізації повинен бути єдиним як по відношенню до виконання бюджетів, так і для бюджетних установ) тощо. Загалом слід зауважити, що такий досвід організації обліку цілком ефективно застосовується у Російській Федерації.

Щодо другої підгрупи, то найбільш загальних рисах її складовими мають стати:

– розробка національних стандартів обліку в державному секторі (як це визначено Стратегією розвитку системи обліку);

– гармонізація обліку відповідно до міжнародних стандартів.

Третя складова є дотичною до другої, адже саме законодавство визначає систему та порядок організації обліку і на сьогоднішній день у ньому є ряд прогалин, що мають негативний вплив на дану інформаційну систему. Тому актуальним є внесення уточнень у діючу нормативно-правову базу.

У даному напрямі досить активно працює Державне казначейство України, однак, незважаючи на усі докладені зусилля, невирішеними залишаються ряд проблемних питань. У таблиці 1 узагальнено окремі аспекти неузгодженості чинного законодавства України та наші рекомендації щодо можливостей їх вирішення.

Таблиця 1. Проблеми та неузгодженості законодавства з питань обліку в бюджетних установах

Найменування нормативного документа та його вимоги	Проблема у зв'язку з необхідністю забезпечення виконання вимог законодавства	Рекомендації щодо вирішення проблеми
п.3 ст. 7 і п. 2 ст. 78 Бюджетного Кодексу України, які визначають перехід на Казначейське обслуговування місцевих бюджетів	Виникає суперечність між п. 1 ст. 28, п. 1 ст. 60 Закону України "Про місцеве самоврядування" Порушується право органів місцевого самоврядування як бюджетних установ в частині принципу самостійності та прав на отримання доходів. Йдеться про те, що перехід на казначейське обслуговування видатків місцевого бюджету призвів до втрати такої статті власних доходів, як відсотки банку за користування тимчасово вільними коштами	Включити до переліку власних надходжень бюджетних установ таку статтю як відсотки банку за користування тимчасово вільними коштами
Наказ Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114 зі змінами та доповненнями рекомендує на субрахунок 109 "Інші основні засоби" обліковувати навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети.	Дана вимога змушує обліковувати на даному рахунку диски з програмним забезпеченням автоматизованих інформаційних систем. Однак згідно Прав на інтелектуальну власність програмне забезпечення відноситься до категорії авторського права, а отже мало б обліковуватися на рахунок 121 "Авторські та суміжні права", що передбачений для обліку прав установи на програми для електронно-обчислювальних машин, бази даних тощо. Щодо розробок, які є власністю бюджетної установи виникає проблема їх використання з метою отримання доходів (спеціального фонду), проте в переліку платних послуг такої статті немає, а отже бюджетні установи, особливо наукові та медичні позбавлені можливості отримувати власні надходження на цій основі	Забезпечити оформлення договорів купівлі-продажу авторського права на програмні продукти та на цій основі здійснювати їх облік у складі нематеріальних активів. Щодо власних авторських розробок, зобов'язати бюджетні установи без будь-яких інших застережень обліковувати права установи на них на рахунок 121. Включити до переліку власних надходжень бюджетних установ таку статтю як надходження від продажу авторських і суміжних прав

Крім вказаних розбіжностей, існує ще ряд інших, які будуть і надалі досліджуватися, проте було б несправедливо вважати, що лише уточнення законодавства є основою модернізації обліку. Як уже було зазначено вище, існує також другий глобальний напрям, який ми вважаємо організаційним.

У цьому контексті пропонується розвивати такі пріоритети:

– удосконалення організаційної структури бухгалтерських служб;

– удосконалення організації праці облікових працівників (в тому числі на основі розвитку сучасних інформаційних технологій).

Оскільки остання теза безумовно пов'язана з необхідністю розвитку належного правового забезпечення, то варто окреслити проблеми у випадку застосування автоматизації обліку. У цьому контексті існують не лише практичні проблеми, але і проблеми в теорії. Науковці на даний момент, на жаль, не дійшли єдиного висновку ні щодо категорійного визначення поняття суті обліку та контролю в умовах АРМ, їх функцій та базових принципів, ні не виробили єдиної методологічної й методичної основи. Не сформовано

також загальної концептуальної основи формування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю в системі Казначейства. Особливо важливо врахувати при цьому управлінські потреби й запити, адже забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (включаючи фінансове забезпечення) дозволяє обрати найбільш ефективний варіант дій та досягти раціонального використання ресурсів.

Вирішення останньої проблеми вимагає врахування витрат на такі складові формування автоматизованих систем в бюджетній сфері як програмне й технічне забезпечення, а також інші елементи. Зважаючи на те, що у більшості бюджетних установ (особливо великих) питання автоматизації формування інформаційних потоків з управління бюджетними коштами та усіма іншими ресурсами практично вирішені, мова може йти про розвиток і модернізацію існуючих систем, або так званого інформаційно-комунікативного забезпечення. Останнє, зокрема включає: програмне забезпечення, технічне обладнання, засоби телекомунікації та допоміжну інфраструктуру (рис. 2).

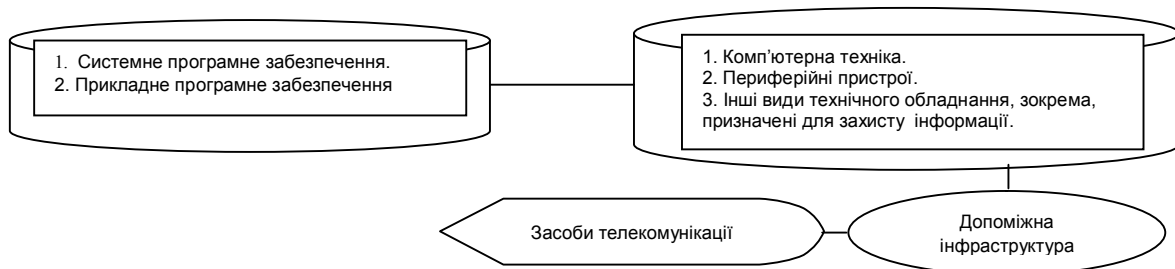


Рис. 2. Інформаційно-комунікаційне забезпечення системи управління бюджетними установами

В умовах застосування комп'ютерів змінюється також і зміст поняття "регістр бухгалтерського обліку". Тобто яскраво проявляється така суттєва проблема як дематеріалізація обліку.

Якщо при ручному способі обробки облікових даних під регістром бухгалтерського обліку розуміють засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення й відображення облікової інформації, то в умовах ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних технологій, відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних в зручному для користувача вигляді, як правило, є самостійним процесом, не пов'язаним з накопиченням, узагальненням облікової інформації і здійснюється в автоматичному режимі.

Ці критерії також вимагають законодавчого регулювання, адже перехід до без паперового (електронного) документообігу вимагає забезпечення вирішення таких проблем як:

- юридична доказовість документа;
- встановлення персональної відповідальності облікових працівників і головного бухгалтера за правильністю оформлення документа. При застосуванні паперового носія гарантом виступав підпис відповідальної особи, а якщо документ сформований в електронному вигляді, то необхідно забезпечити його ідентифікацію через посередництво електронного підпису. Це, в свою чергу, породжує проблему захисту баз даних від несанкціонованого доступу;

- забезпечення добровільності де матеріалізації, що згідно практики діяльності Державного казначейства є важко досяжним, адже воно суворо регламентує усі здійснювані операції та виступає певною мірою жорстким адміністратором по відношенню до бюджетних установ.

Треба сказати, що позитивний досвід із запровадження без паперового (електронного) документообігу є у ряді розвинених країн. Так, у Франції де матеріалізація впроваджується у секторі місцевого самоврядування. Її мета – отримати значну економію ресурсів шляхом зменшення споживання, значного підвищення продуктивності праці завдяки її автоматизації та прискорення пошуку й обробки інформації. Слід зазначити, що місцеві бюджети Франції знаходяться поза периметром держави, є автономними і рішення щодо реалізації будь-яких проектів приймають самостійно. Дематеріалізація ж у секторі місцевого самоврядування дозволить зекономити 27 мільйонів євро на рік, або 2500 тон паперу, що дорівнює 140 гектарам лісу. Загальний принцип де матеріалізації у Франції – партнерський

підхід, тобто місцеві органи самоврядування беруть участь у дематеріалізації та переходять до без паперового обігу виключно на добровільній основі. До впровадження де матеріалізації щорічно споживалося 1200-1300 мільярдів аркушів паперу для різних типів бухгалтерських та інших документів, які готували органи місцевого самоврядування.

У Франції вирішено почати з дематеріалізації документів, що потребують великих витрат паперу та почати з тих, дематеріалізація котрих відбувається найлегше. Це дозволяє знизити, як вже зазначалось, витрати, ризик втрати різних документів, оптимізувати внутрішню роботу органів місцевого самоврядування. Окупляться витрати на дематеріалізацію протягом року, хоча для невеликих громад економія не настільки значна, як для великих [3].

Таким чином комп'ютеризація ведення обліку дозволяє спростити обліковий процес, підвищити оперативність отримання облікових даних в різних аналітичних розрізах, а отже використовувати облікову інформацію з метою налагодження суворого контролю за витрачанням бюджетних ресурсів з метою їх цільового та економного використання, а також забезпечує економію ресурсів. Вдосконалення ж діючих і прийняття нових законодавчих та нормативних документів, які б чітко регламентували підходи до обліку в бюджетній сфері, в тому числі взаємовідносини з приводу формування й розвитку автоматизованих інформаційних систем дозволить досягти поліпшення інформаційності та аналітичності даних для прийняття управлінських рішень.

#### Список використаної літератури:

1. Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 "Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки".
2. Службова записка Державного казначейства України від 22.08.2008 р. №15-14-3/1916. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/un/index>.
3. Звіт про відрядження до Франції фахівців Державного казначейства України та Міністерства фінансів України в період з 07 жовтня по 12 жовтня 2008р. За темою "Запровадження інтегрованих систем управління двох основних постачальників ERP-систем в державному секторі (Oracle та SAP). Вивчення їх організаційних, функціональних та інформативних аспектів". – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/un/index>.

ХОРУНЖАК Надія Михайлівна – докторант кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського національного економічного університету