

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СПРАВИ У ВІТЧИЗНЯНИХ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Л. Л. Гевлич

Різноманіття суб'єктів господарювання за ознакою форми власності, розміру та організаційної структури є передумовою формування ефективної економіки як у рамках окремої національної юрисдикції, так й у світових масштабах. Успішна діяльність фінансового, державного, приватного секторів економіки разом створюють можливість макроекономічної стабільності та стратегічного розвитку держави. При цьому ефективне управління окремим господарюючим суб'єктом, галуззю, регіоном чи країною неможливо без своєчасної, повної та достовірної інформації, що формується обліковими системами на мікрорівні. Ефективна система обліку підприємства, установи, організації є підґрунтям ефективного управління. З урахуванням того, що особливості організаційно-правової форми та діяльності суб'єкта господарювання напряму впливають на характеристики його бухгалтерської справи як інструменту формування облікової інформації, розгляд даних аспектів є важливим практичним завданням.

Як не дивно, системних досліджень особливостей організації обліку у бюджетних установах у період їх реформування не відбувалося. Можливо, це пов'язано з великою урегульованістю державного сектору економіки. Але, на наш погляд, даний факт має бути причиною поглибленості досліджень, а не їх відміни. Адже за даними Державної казначейської служби України станом на 25.01.2021 р. у країні налічується 11 924 бюджетні установи, що утримуються за рахунок державного бюджету, та 58 831 установа, що утримується за рахунок місцевих бюджетів. Величезна роль бюджетних установ у наданні населенню нематеріальних послуг в життєво важливих галузях – соціальному захисті, освіті, охороні здоров'я, культурі тощо також вимагає оптимізації витрат на управління, зокрема, через підвищення ефективності ведення обліку та якості облікової інформації. Тож дослідження особливостей бухгалтерської справи бюджетних установ є важливим практичним завданням забезпечення якісних послуг з одночасним зменшенням бюджетних витрат.

Метою дослідження є ідентифікація характерних рис бухгалтерської справи у державному секторі економіки, обумовлених особливостями діяльності бюджетних установ.

За визначенням Бюджетного кодексу України бюджетні установи представлені органами державної влади, місцевого самоврядування, а також організаціями, створеними ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету. Особливості правового статусу напряму впливають на облік цих суб'єктів господарювання та можуть спричинити проблеми організації ефективного управління ними, зокрема: функціонування на правах державної або комунальної власності за рахунок бюджетних коштів обумовлює жорсткий контроль з боку державних органів та органів місцевого самоврядування за ефективним і цільовим використанням коштів, застосування певних процедур закупок та реалізації майна, формалізацію облікових процедур, але й викликає обмеження прав керівників бюджетних установ у розпорядженні нерухомістю тощо; неприбутковість бюджетних установ з потребою розподілення доходів, у т. ч. власних, на відповідні видатки протягом фінансового року в умовах порушення термінів отримання фінансування чи власних доходів може спричинити неефективне використання коштів наприкінці року.

Державний сектор останнім розпочав реформування обліку в країні: розроблені на виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на

2007–2015 рр. НП(С)БОДС вводилися поступово, починаючи з 01.01.2015 р. Засновані на міжнародних стандартах фінансової звітності в державному секторі станом на 2010 р., вони не були актуалізовані з урахуванням сучасних економічних тенденцій і наразі як самі НП(С)БОДС, так і нормативні документи, на них засновані (зокрема, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих облікових об'єктів суб'єктів державного сектору – основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо) на жаль, морально застарілі. Вирішити ситуацію міг би перехід на використання МСФЗДС за аналогією із тенденціями, які ми спостерігаємо у приватному секторі економіки, але, на жаль, величезна інерція державного сектору економіки наразі не дозволяє сподіватися на таке вирішення проблеми.

Вже згадувана надзвичайна урегульованість бюджетного обліку викликана бажанням зменшити облікові помилки у бюджетних установах і проявляється в стандартизації не тільки форм звітності (до чого звикли вітчизняні бухгалтери в усіх галузях економіки), а й первинних документів та облікових регістрів і процедур. Але якщо первинні документи з обліку основних засобів розроблені порівняно недавно (у 2016 р.), то форми щодо нематеріальних активів не переглядалися більше 15 років, що по відношенню до такого динамічного облікового об'єкту є причиною безумовної неефективності шаблонів документів, а значить, і управлінських рішень, що приймаються на основі облікових даних. Надії на розробку нових документів на рівні бюджетної установи також немає, з урахуванням жорсткої підпорядкованості за відомчою класифікацією та високої відповідальності облікових працівників за проявлену ініціативу. Форма обліку, обов'язкова в бюджетних установах, характеризується великою трудомісткістю з причини двократних повторів інформації в меморіальних ордерах (за дебетом та кредитом рахунку) та заборобою на агрегацію показників. Вирішення цієї проблеми шляхом автоматизації наразі неможливо, адже досі не запропоновано ефективного ППП для автоматизації обліку бюджетних установ. Обов'язковість застосування не тільки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Порядку його застосування, а й Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами призводить до нівелювання будь-якої ініціативи бухгалтерів щодо вирішення облікових проблем. Залишаючи за дужками якість запропонованих проводок, які досі коректуються, можна констатувати, що з причини величезного розмаїття напрямів діяльності бюджетних установ, не всі вони охоплені. Це є практичною проблемою, адже бухгалтера бюджетних установ, складаючи проводки самостійно, ризикують не збігтися в думках з контролюючими органами, які, зі свого боку, не поспішають з консультаціями щодо даних питань, залишаючи усе на розсуд Міністерства фінансів України.

Облікова політика бюджетних установ як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного та безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до складання звітності також наразі не є інструментом досягнення управлінських цілей, адже, крім того, що вона містить значно скорочений перелік елементів облікової політики у порівнянні з суб'єктами підприємництва, так і альтернативи вирішення облікових проблем майже відсутні. Стриманість керівників та бухгалтерів бюджетних установ щодо розробки облікової політики викликана причинами, які вже звучали, й у найближчій перспективі, на жаль, не буде подолана ані з ініціативи міністерства фінансів України, ані на мікрорівні.

Таким чином, можна констатувати відсутність наразі умов використання облікових інструментів для задоволення управлінських потреб у державному секторі економіки. Розвиток ініціативи облікових працівників бюджетних установ та перехід на МСФЗДС дозволить підвищити якість як обліку, так і управління даними суб'єктами господарювання.