

Sysuk S. V.
Ternopil National Economic University

COMPUTERIZATION OF ACCOUNTING AND CONTROL IN THE TRANSPORT SEKTOR: ANALYSIS OF OPPORTUNITIES AND THE IMPROVEMENT OF THE PROBLEM

Summary

In gender-based analysis approach to copyright problems using modern computer information technology accounting and control in the transport industry The advantages and disadvantages of existing software. On the basis of the most common software found attractive friendly automation, the expediency of their development and staged relevant tasks for programming. Formed proposals on possible areas of improvement based on objective needs managing and optimizing operations and costs. Expediency and defined tasks to create software applications of management accounting in the car.

Keywords: enterprise transport efficiency, system accounting, control, information technology, improvement, computerization, management accounting.

УДК 657.4.012.2

Хорунжак Н. М.
Тернопільський національний економічний університет

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

Дано аналіз авторських підходів до проблем вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі в частині, яка стосується бюджетних установ. Сформовано пропозиції щодо внесення уточнень в План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі щодо рахунків обліку основних засобів, дебіторської заборгованості, виданих і одержаних авансів. Обґрунтовано доцільність вирішення проблеми щодо встановлення збільшення розрядності рахунків. Зроблено висновок про доцільність розвитку досліджень, спрямованих на формування підходів до структури й складу рахунків управлінського обліку.

Ключові слова: система обліку, реформування, План рахунків, удосконалення, бюджетні установи, рахунки управлінського обліку.

Постановка проблеми. Реформування системи обліку, започатковане прийняттям державної Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [14], передбачало здійснення ряду заходів, зокрема щодо запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. В результаті виконання цього завдання мало бути забезпечене створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами, в основу чого покладалася:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів для забезпечення прозорості облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі [14].

На сьогоднішній день виконання визначених заходів характеризується певним прогресом, однак у частині розробки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та інструкції з його застосування є надзвичайно актуальні проблеми, особливо у контексті наукового обґрунтування пропозицій з адаптації та трансформації переходу від одного Плану рахунків до іншого і формування відповідних інструктивних положень.

Дослідження та аналіз Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі в частині обліку в бюджетних установах дозволяє стверджувати, що перелік і склад передбачених у ньому рахунків не повною мірою відповідають специфіці й завданням, які стоять перед суб'єктами, котрі фінансуються з бюджету. Йдеться не лише про забезпечення повноти відображення об'єктів обліку, але й про можливість досягнення підвищення ефективності використання

ресурсного забезпечення завдяки вдосконаленню системи відображення облікових операцій з допомогою системи рахунків. Виконання цього завдання можливе завдяки чіткій та доцільній деталізації рахунків обліку. Власне, саме через це обґрунтованим є здійснення наукових досліджень спрямованих на формування більш якісного й досконалого Плану рахунків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на актуальність проблематики удосконалення системи обліку, зокрема, в бюджетних установах, які відносяться до державного сектора української економіки, такий напрям наукових пошуків постійно знаходиться в полі зору вітчизняних науковців і практиків. Ґрунтовні дослідження цього плану проводять вчені П.Й Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Дзюга, Т.М. Кондрашова, С.О. Левицька, В.Ф. Максимова, В.А. Пігош, Р.О. Пеліпадченко, О.В. Полякова, О.М. Клименко, С.В. Свірко, О.І. Шуляк, І.О. Єрмак та ряд інших. Слід акцентувати увагу на тому, що наукові пошуки охоплюють широке коло питань: організацію обліку; документальне забезпечення здійснення операцій суб'єктів бюджетної сфери; відображення об'єктів обліку в системі рахунків; історичні аспекти формування Плану рахунків тощо.

Конкретно щодо такого предмета дослідження, як План рахунків, достатньо ґрунтовними є дослідження С.В. Свірко, яка розглядає порядок розробки робочого плану рахунків при висвітленні питань організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах [15, с. 51–53]. В.Ф. Максимова та Р.О. Пеліпадченко, аналізуючи концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, обґрунтовують висновок про те, що розроблення та запровадження єдиних національних положень бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною

класифікацією наданий час є основними напрямками реалізації концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах [7, с. 39]. О.М. Клименко досліджує питання удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [5], а також разом з О.В. Поляковою та О.І. Єрмак розглядає цю проблематику у контексті аналізу історичних аспектів розвитку. У цьому контексті вони дають критичний аналіз удосконалення плану рахунків бюджетного обліку через призму вивчення історичного досвіду та визначення напрямків подальшого удосконалення плану рахунків [6].

Частково розглядаються питання, пов'язані з рахунками обліку О.В. Натаровою, яка досліджує й розглядає методологію бухгалтерського обліку державного сектору, зокрема, облік доходів, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та підходи до структури Єдиного плану рахунків [8].

І.Д. Данилюк та Н.М. Зорій, розглядаючи нормативно-правові аспекти модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, невідкладним завданням вважають розробку та впровадження методичних рекомендацій щодо застосування нового Плану рахунків і формування типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій в державному секторі. При цьому вони наголошують на важливості узгодження термінологічного апарату по усіх нормативно-правових документах [4, с. 157].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Попри це, як свідчить аналіз розробленого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, у частині рахунків для бюджетних установ продовжують існувати проблеми, які стосуються неповного врахування об'єктів обліку та появи в ринкових умовах нових явищ та процесів, котрі вимагають облікового відображення.

Метою статті є аналіз і здійснення критичної оцінки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та формування пропозицій з його удосконалення з урахуванням сучасної специфіки діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно до мети, в процесі дослідження має бути досягнуто виконання таких завдань, як обґрунтування розрядності рахунків і внесення пропозицій щодо уточнення Плану рахунків.

Виклад основного матеріалу. Визначений Стратегією модернізації [14] напрям удосконалення системи обліку, який полягає у розробленні та запровадженні єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, передбачає його гармонізацію з бюджетною класифікацією.

Згідно зі ст. 8 Бюджетного кодексу, бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників [2].

Законодавством визначено (ст. 2 Бюджетного кодексу), що Міністерство фінансів України затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Комітет Верховної Ради України з питань бюджету [2]. Такий підхід автоматично, у випадку необхідності дотримання відповідності Плану рахунків бюджетній класифікації, вимагає передбачення у ньому ряду вільних рахунків, оскільки існують об'єктивні передумови, що викликають як усередині цієї класифікації, так

і її складових частин загалом. Наразі бюджетна класифікація має такі складові частини: 1) класифікація доходів бюджету; 2) класифікація видатків та кредитування бюджету; 3) класифікація фінансування бюджету; 4) класифікація боргу [2].

У більш загальному розмежуванні, адаптованому до сутності Плану рахунків, ця класифікація може бути згрупована як доходи та видатки бюджету. В такому разі групи «класифікація доходів бюджету» та «класифікація боргу» можуть бути об'єднані з допомогою класу рахунків «Доходи» (за класифікаційними групами). Відповідно до характеристики рахунків пасивів, борг доцільно відображати за дебетом рахунків цього класу. Щодо видатків, то обґрунтованим видається поєднання другої та третьої складових бюджетної класифікації в одному класі рахунків шляхом встановлення відповідної розрядності рахунків.

Враховуючи той факт, що План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає розподіл цифрових позначень такого плану: двозначні – вказують на розділ; тризначні – засвідчують групу; чотиризначні – балансовий рахунок, а доповнення їх ще двома розрядними знаками дасть змогу деталізувати класифікаційні групи доходів і видатків.

Не заглиблюючись більш детально у проблематику формування рахунків для обліку доходів і видатків бюджету й враховуючи вже існуючі здобутки з цього питання, зазначимо, що основною вимогою при вирішенні проблеми має бути забезпечення зручності, зрозумілості та ефективності Плану рахунків.

Аналіз структури Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про достатню логічність його будови та спрямованість на забезпечення посилення контрольної функції обліку. Також склад цього Плану уможливіє відображення у системі рахунків операцій згідно задекларованих законодавством принципів і методів обліку. У цьому контексті, певним чином, досягнуто вимог, які ставились переважно більшістю науковців і практиків. Зокрема, йдеться про те, що План рахунків повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, ґрунтуватися на методі нарахування й забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ, забезпечувати мобільність облікових процесів та прозору консолідацію інформації [1].

Загалом слід підкреслити, що термін «гармонізація» у цьому конкретному випадку охоплює тільки сторону, яка виступає лише частиною загального цілого – бюджетну класифікацію доходів і видатків. Проте у більш широкому розумінні справедливою є думка О.М. Петрука, котрий стверджує, що гармонізація передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад, країнами ЄС, СНД. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним [10; 11].

Якщо автоматично перенести такий підхід на досліджуваний План рахунків, то слід звернути увагу на такі аспекти. Пропонований План кардинально відрізняється від діючих і застосовуваних у різних галузях на сьогоднішній день. Попри те, що кожен з планів рахунків має власну специфіку та певним чином відрізняється від інших, усі вони все-таки мають більше спільних рис, ніж відмінностей. Методологічно усі вони вирізняються витратною

основою, тобто акцентують зусилля на забезпеченні детального обліку витрат (видатків) і, таким чином, служать цілям їхньої оптимізації. Натомість при розробці Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, як свідчить його структура, за ціль було вибрано забезпечення ефективного контролю доходів і витрат (видатків). Таке поєднання достатньо актуальне, особливо якщо врахувати факт ресурсної обмеженості та потребу в економії на різних етапах ресурсовикористання. Склад рахунків дозволяє з достатньою деталізацією та логічністю вести облік доходів і видатків державного і місцевих бюджетів, а також діяльності бюджетних установ.

Однак для відображення господарських операцій, які відбуваються в процесі діяльності державних підприємств, він недостатньо адаптований. Задля забезпечення методологічної єдності та гармонізації варто застосувати системний підхід і до формування Планів рахунків, в тому числі на національному рівні. В подальшому він уможливить глобалізацію облікової політики, принципів обліку та його функцій на міжнародному рівні. У зв'язку з цим більш доцільним було б виокремлення таких класів рахунків: 1 – необоротні активи; 2 – запаси; 3 – кошти, розрахунки та інші активи; 4 – капітал і результат виконання бюджету та кошторису; 5 – довгострокові зобов'язання; 6 – поточні зобов'язання; 7 – доходи; 8 – рахунки витрат і управлінського обліку; 9 – витрати діяльності; 0 – позабалансові рахунки.

Загалом варто підкреслити, що затверджений План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі адаптований лише для обліку виконання бюджету та діяльності бюджетних установ. Його аналіз свідчить про те, що для обліку діяльності державних і комунальних підприємств, котрі згідно законодавства також відносяться до державного сектору, він практично не придатний (у ньому, наприклад, відсутні рахунки для обліку виробничих запасів у контексті виробничого обліку, витрат виробництва, фінансових результатів (прибутки та збитки) тощо). Однак, зважаючи на те, що названі суб'єкти не є об'єктом нашого дослідження, більш детальне зосередження на питаннях, що пов'язані з удосконаленням теорії та методології обліку (у т. ч. з врахуванням вимог державної Стратегії модернізації обліку в державному секторі), недоцільне, проте розвиток цього напрямку наукових пошуків у перспективі є достатньо актуальним. Окрім того, розширення переліку рахунків обліку виробничих запасів обґрунтоване і для бюджетних установ, що пояснюється потребою в обчисленні собівартості платних послуг, в процесі надання яких вони використовуються, а також при наявності у цих суб'єктів підсобних господарств. Функціонування останніх характеризується здійсненням діяльності, яка має виробничий характер, а отже, потребує адекватного облікового відображення витрат виробничих запасів.

Позитивною рисою аналізованого Плану рахунків є передбачення рахунку 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги». В сучасних умовах функціонування бюджетних установ практика надання послуг на платній (контрактній) основі набуває щоразу більших масштабів. У зв'язку з цим для забезпечення посилення контролю за власними надходженнями бюджетних установ до пропонованого рахунку доцільно відкривати субрахунки в розрізі, який подається у звітності, а саме:

– кошти, отримані як плата за послуги (за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; від додаткової (господарської) діяльності; від оренди майна бюджетних установ; від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна));

– кошти, отримані за іншими джерелами (від отриманих благодійних внесків, грантів та дарунків; від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; вищих та професійно-технічних навчальних закладів від розміщення на депозити тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право);

– інші надходження спеціального фонду тощо [13].

Завдяки використанню такого підходу (щонайменше при формуванні робочого плану рахунків) буде досягнуто аналітичності, достатньої для забезпечення належного рівня контролю за надходженнями від надання платних послуг, що, у свою чергу, дасть змогу здійснювати оперативне управління процесами, пов'язаними з одержанням доходів. Отримання розмежованої інформації про заборгованість за видами нарахованих власних надходжень, особливо в розрізі дебіторів, уможливить постійний моніторинг заборгованості та організацію її своєчасного погашення. Особливо актуальним є застосування рекомендованих рахунків суб'єктами вищої освіти та охорони здоров'я, яким притаманні значні обсяги власних надходжень і велика кількість користувачів платних послуг. У такому разі доцільним буде також застосування продукційних моделей джерел інформації (сигнальних, логіко-статистичних, статистичних), завдяки яким можливе автоматичне формування сигнальної результативної інформації і якісно новий рівень оцінки стану об'єктів обліку. Формування науково обґрунтованої системи нормативних показників, їхнього закладення у довідники та створення програмного забезпечення, здатного сигналізувати про факти виникнення критичних станів щодо заборгованості чи інших об'єктів обліку, дасть змогу вивести його на якісно новий рівень, а суб'єктам управління – створити умови, сприятливі для швидкого реагування та вироблення заходів, спрямованих на поліпшення організації діяльності бюджетних установ у цілому та з погашення дебіторської заборгованості зокрема.

Аналіз структури й складу пропонованого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з точки зору зручності та адаптованості до комп'ютерного опрацювання свідчить про доцільність зміни способу присвоєння шифрів рахунків. Йдеться, наприклад, про той факт, що однойменні рахунки повторюються по двох групах: щодо розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів. Тобто, наприклад, рахунки 101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів» та і 102 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість державних цільових фондів» могли б мати шифри 101001 та 101002.

Висновки і пропозиції. Загалом варто відзначити, що затверджений План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі в цілому відповідає критеріям організації обліку виконання бюджету (державного й місцевих) та бюджетних установ. Окремі уточнення, які пропонується внести, пов'язані зі специфікою діяльності бюджетних установ, розвитком ринкових відносин в цій сфері, а також з вимогами сучасної системи управління суб'єктами діяльності. В перспективі варто робити акцент на розвитку досліджень формування

рахунків управлінського обліку, оскільки в умовах дефіциту бюджетних коштів їхнє використання, як і застосування методології цієї системи обліку

загалом, дасть змогу досягти економії фінансових і матеріальних ресурсів та підвищити результативність діяльності бюджетних установ.

Список літератури:

1. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.
2. Бюджетний Кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/byudzhetniy_kodeks_ukraini/statja-56.htm.
3. Давидюк Т.В. Людський капітал в системі бухгалтерського обліку підприємства: ретроспектива та сучасні підходи / Т.В. Давидюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Т. 3. – № 4. – С.111–115.
4. Данилюк І.В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / І.В. Данилюк, Н.М. Зорій // Фінансовий простір. – 2015. – № 1(17). – С. 151–157.
5. Клименко О. Удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ / О. Клименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 12. – С. 19–22.
6. Клименко О.М. Бюджетний План рахунків у ринкових умовах господарювання / [О.М. Клименко, О.В. Полякова, О.І. Єрмак] // Чернігівський науковий часопис. – 2012. – № 1(3). – С. 55–65.
7. Максимова В.Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В.Ф. Максимова, Р.О. Пеліпаденко // Економічний простір. – 2008. – № 16. – С. 33–40.
8. Натарова О.В. Бухгалтерський облік доходів державного сектору відповідно до національних стандартів / О.В. Натарова // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 3(69). – С. 129–134.
9. Філіппс Г., Бриттан Дж., Куценко О., Калюга Є., Свірко С., Чумакова І. Остаточний звіт, консолідований. Додаток 15 / [Г. Філіппс, Дж. Бриттан, О. Куценко, Є. Калюга, С. Свірко, І. Чумакова]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://govuadocs.com.ua/download/docs-1880022/597-1880022.doc>.
10. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
11. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... д. е. н. : спец. 08.06.04 ; КНЕУ ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 34 с.
12. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
13. Про затвердження змін до Порядку складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012 р. № 1339 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0016-13>.
14. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. : Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id.
15. Свірко С.В. організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
16. Словопедія: комп'ютер [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/46/53402/301542.html>.
17. Flamholtz E. Human resource accounting: advances in concepts, methods, and application / Eric G. Flamholz. – 3-rd ed. – Norwell, Massachusetts: USA, 1999. – 397 p.

Хорунжак Н. М.

Тернопольский национальный экономический университет

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ: ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ

Резюме

Дан анализ авторских подходов к проблемам совершенствования Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе в части, касающейся бюджетных учреждений. Сформированы предложения по внесению уточнений в План счетов бухгалтерского учета в государственном секторе по счетам учета основных средств, дебиторской задолженности, выданных и полученных авансов. Обоснована целесообразность решения проблемы увеличения разрядности счетов. Сделан вывод о целесообразности развития исследований, направленных на формирование подходов к структуре и составу счетов управленческого учета.

Ключевые слова: система учета, реформирование План счетов, усовершенствование, бюджетные учреждения, счета управленческого учета.

Khorunzhak N. M.

Ternopil National Economic University

CHART OF ACCOUNTS IN THE PUBLIC SECTOR OF ECONOMICS: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

Summary

The article includes the analysis of copyright approaches of improvement the Chart of accounts in the public sector in the part concerning budgetary institutions. There was formed proposals on refinements to the Chart of accounts in the public sector on account of fixed assets, receivables, issued and received advances. It was justified advisability of solving the problem of increasing the bit to establish accounts. There was made the conclusion of the feasibility of studies aimed at forming approaches to the structure and composition of accounts of management accounting.

Keywords: system of accounting reforms, chart of accounts, improvement, public institutions, accounts management accounting.