

Кравченко О.В.

к.е.н., доцент

Кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування

ННІ БТ «УАБС» СумДУ

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Діяльність бюджетних установ достатньо різноманітна за функціональними ознаками. Вони є учасниками бюджетного процесу, беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету. Все це потребує формування адекватної та якісної нормативно-правової бази. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється з метою його уніфікації та стандартизації через створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

На сьогодні склалася досить широка та розгалужена система законодавчих і нормативних актів. Законодавчу базу, яка безпосередньо стосується організації та методики обліку бюджетних установ, включає універсальні і спеціалізовані законодавчі акти. Універсальні - використовують у процесі своєї діяльності всі господарюючі суб'єкти, а спеціалізовані – застосовують лише бюджетні установи, ними регламентують положення організації та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ (форма організації обліку, форми облікових реєстрів, форми звітності, плану рахунків, методики обліку, проведення інвентаризації та ін.).

Продовжується реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, що супроводжується прийняттям низки нових нормативних актів у напрямку інтеграції вітчизняного законодавства з міжнародними стандартами. Слід також враховувати значну кількість суб'єктів та об'єктів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Жорстока регламентація бухгалтерського обліку в бюджетних установах забезпечує єдину основу формування і можливість порівняння його показників за результатами діяльності установ різних відомств, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторису доходів і видатків бюджетів різних рівнів.

Все це вимагає проведення наукових досліджень та актуалізує пошук практичного вирішення проблем, що пов'язані з нормативним регулюванням бухгалтерського обліку бюджетного сектору.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе держава в особі уповноважених на це органів влади, а також керівник і головний бухгалтер бюджетної установи.

Безпосередньо можна виокремити чотири рівня нормативно-правового регулювання.

Пріоритет на першому законодавчому рівні належить Бюджетному

кодексу України, в якому закріплені права і обов'язки бюджетних установ у бюджетному процесі. Норми БКУ визначають загальні принципи бюджетного законодавства, організації і функціонування бюджетної системи України, правовий стан суб'єктів бюджетних правовідносин, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, підстави і види відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Згідно з положеннями БКУ бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ ведуть розпорядники бюджетних коштів, а бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів – органи Державного казначейства з урахуванням вимог чинного бюджетного законодавства [1]. Варто мати на увазі, що національне законодавство у цій сфері регулювання нестабільне, зазнає постійних змін.

Також на даному рівні діють норми Господарського та Податкового кодексів України, Кодексу про адміністративні правопорушення. Окремі аспекти регулюються Цивільним, Трудовим, Сімейним кодексами, іншими законами і указами Президента і постановами Уряду.

На другому рівні нормативні документи регламентують правила і принципи формування облікової політики, обліку фактів діяльності бюджетних установ, активів, зобов'язань, доходів і витрат. До них належать документи Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Державного казначейства України, Державної фіскальної інспекції, Національного банку України та інших органів управління. Вони є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання.

Безпосередньо регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. При МФУ діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку. Вона організує розробку та розгляд проектів НП(С)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, удосконалює організаційні форми і методи бухгалтерського обліку в Україні, проводить методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, здійснює розробку рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Так було розроблено НП(С)БОДС [3], які розпорядники бюджетних коштів застосовують з 2015 року, з питань складання бухгалтерської звітності та методології ведення бухгалтерського обліку майна та зобов'язань, доходів, витрат.

В стандартах наведено: загальні положення, включаючи цілі та якісні характеристики інформації, основні визначення, загальні вимоги, інші положення. Вони кардинально змінили діючі звичайні облікові принципи, надали можливість вибору одного з існуючих альтернативних варіантів вирішення облікових проблем з метою урахування особливостей бюджетної установи або реалізації тактичних чи стратегічних планів.

В подальшому для простішого адаптування бюджетних установ до вимог НП(С)БОДС та з метою тлумачення їх основних термінів та вимог МФУ затвердив до деяких положень Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [3].

У зв'язку зі змінами, що відбуваються в державному секторі сьогодні, МФУ розробило Проект наказу «Про затвердження Порядку складання форм меморіальних ордерів суб'єктів державного сектору» та Проект наказу «Про затвердження Порядку складання форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору». Вони оновлять форми меморіальних ордерів, карток аналітичного обліку: готівкових операцій; касових і фактичних видатків; відкритих (виділених) асигнувань; відкритих асигнувань (перерахованих коштів) розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня; асигнувань та взятих зобов'язань; капітальних видатків; доходів від реалізації продукції (робіт, послуг); доходів (відсотків, роялті, дивідендів).

Впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки МФУ обумовило затвердження нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2]. В основу якого покладено Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з урахуванням особливостей виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ.

Призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів в держсекторі визначає Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.

Для полегшення переходу від старих рахунків до нових було розроблено Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків [6], в яких викладено детально методику співставлення субрахунків та перенесення залишків.

Державним казначейством України встановлюється порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ.

Державна служба статистики України здійснює загальне керівництво господарським обліком, статистикою і галузевими питаннями первинного обліку, встановлює єдину методологію розрахунку показників, уніфікує форми звітності в Україні.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України

тощо.

Галузеві міністерства розробляють спеціалізовані форми первинних документів і звітності, готують галузеві методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку.

На третьому методичному рівні складаються спеціалізовані документи галузевого характеру, які затверджуються відповідними органами, міністерствами і відомствами. Як правило, вони містять вказівки, рекомендації, можливі варіанти обліку, пов'язані з галузевими особливостями.

Тобто до нього відносять нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств, що виконують роль, головним чином, роз'яснень або деталізації основних положень нормативних документів вищих рівнів.

Даний рівень характеризується тим, що ДКУ встановлює систему способів і прийомів, які базуються на елементах методу бухгалтерського обліку: документуванні, інвентаризації, використанні синтетичних та аналітичних рахунків, застосуванні подвійного запису, оцінці майна та зобов'язань, калькулюванні, бухгалтерському балансі та звітності.

Бюджетна установа має право (у деяких випадках, за погодженням з вищою установою і за наявності фінансових можливостей) обрати форму ведення бухгалтерського обліку. Розробка переліку та форм облікових реєстрів, встановлення порядку здійснення записів до реєстрів і перенесення даних до фінансової звітності здійснюється ДКУ.

Четвертий рівень нормативно-правового регулювання - організаційний. Це накази, розпорядження керівництва установ, посадові інструкції, облікова політика, положення про оплату праці та ін. Він є повноваженням керівництва бюджетної установи. При цьому державна облікова політика реалізується через:

- план рахунків бюджетного обліку;
- порядок відображення операцій по виконанню бюджетів і касового обслуговування виконання бюджетів бюджетної системи на рахунках бюджетного обліку;
- перелік типових кореспонденцій рахунків бюджетного обліку;
- інші питання організації бюджетного обліку.

Організаційну частину облікової політики та методичну частину установа повинна розробити самостійно. НП(С)БОДС передбачені спеціальні вимоги до складання облікової політики бюджетних установ. Формуючи облікову політику, бюджетна установа має вибрати такі принципи, методи і процедури обліку, які дозволять достовірно показати події (операції) в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, відобразити результати діяльності з урахуванням діючих НП(С)БОДС, а також додатково розроблених Методичних рекомендацій.

Облікова політика визначається на основі НП(С)БОДС, у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з

бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант [2].

З огляду на норми бюджетного законодавства для бюджетних установ облікова політика розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня, так і зміни до неї потребують погодження з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня як контролюючого органу, до сфери управління якого ця установа належить. Адже бюджетні установи мають узгоджувати обрані принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з галузевими особливостями своєї діяльності, аби в межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовувались єдині підходи до облікової політики.

Більш конкретні вимоги до облікової політики і складання відповідного розпорядчого документа наведено в Методичних рекомендаціях.

Таким чином, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах складається з чотирьох рівнів: законодавчий, нормативний, методичний та організаційний. Документи першого та другого рівнів є обов'язковими для виконання всіма бюджетними установами, проте вони не повинні суперечити одне одному, містити достатній понятійний апарат. Щодо документів третього та четвертого рівнів, то вони є спеціалізованими та застосовуються суб'єктами державного сектору залежно від галузевої спрямованості та виду їх діяльності. За дотримання законодавчих актів та правильності застосування методики (узгодженої із засновником) ведення бухгалтерського обліку відповідальність покладається на керівника та головного бухгалтера.

Література:

1. [Бюджетний кодекс України](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17) Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору № 11 від 23.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461524/>
3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.
4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> (дата звернення: 04.04.2017).
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 04.04.2017).

6. Мінфін Наказ від 21.12.2016 № 1127 "Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків" :
<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/metodichni-rekomendatsiyi-zi-spivstavlennya-subrahunkiv/>

Кравченко, О.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] / О.В. Кравченко // Проблеми обліку, аудиту, аналізу та оподаткування в умовах глобалізації економіки: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (25 травня 2017 року). – Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2017. - С. 497-503.