

ПОСИЛЕННЯ СТАТУСУ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ ЧЕРЕЗ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІНСТИТУТУ ДЕРЖАВНИХ БУХГАЛТЕРІВ

ПОПАДЮХА Н., аспірант Київського національного економічного
університету ім. Вадима Гетьмана

Бухгалтерський облік – це частина інформаційної системи, котра має відношення до оцінки, аналізу і прогнозування доходу, прибутку та інших економічних подій на підприємстві в цілому та його підрозділах [1, с. 29]. Перехід господарюючих суб'єктів на ринкову модель виробничої діяльності, яка передбачає впорядкування чи перегляд функціональних обов'язків (об'єднання, ліквідацію, переорієнтацію тощо) їх економічних служб і структурних підрозділів, зумовив посилення ролі й значимості бухгалтерського обліку як головної інформаційної системи та бухгалтерії як головного центру збору й опрацювання економічної інформації.

© Попадюха Н., 2009

Отже, сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків підприємства, а й виконує широке коло інших функцій, включаючи планування і прийняття рішень, контроль, огляд та оцінювання діяльності підприємства, інформування керівництва про потенційні втрати чи вигоди, проведення внутрішніх аудиторських перевірок. Спеціаліст з бухгалтерського обліку зобов'язаний задовольняти потреби тих, хто використовує облікову інформацію, незалежно від того, є вони внутрішніми чи зовнішніми споживачами цієї інформації [2, с. 3].

Як зазначає Ф. Бутинець: "У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку в Україні, яке відбувається відповідно до Програми реформування бухгалтерського обліку, актуальності набуває питання про професійну думку. Визначення терміна "професійна думка" в системі документів МСФЗ не надається, крім того воно відсутнє у вітчизняних нормативних документах з бухгалтерського обліку. Скоріше за все, це не випадковий пропуск або упущення, оскільки застосування професійної думки – це швидше підхід до ведення бухгалтерського обліку, і головним чином, до формування та надання фінансової звітності конкретною особою, а не одноразова процедура, яка підлягає жорсткій регламентації. Таким чином, розуміння, відповідно й визначення професійної думки повинно здійснюватися фахівцями. Цим визначається їх компетентність" [3, с. 131].

Проблеми посилення ролі та статусу облікових підрозділів досліджували такі відомі вітчизняні економісти, як Ф. Бутинець, Б. Валусев, І. Житна, Л. Кіндрацька, М. Кужельний, А. Кузьмінський, Ю. Кузьмінський, Є. Мних, В. Сопко, Л. Чижевська, М. Чумаченко, В. Шевчук та ін. Однак запровадження інституту державних бухгалтерів потребує окремого дослідження.

Сьогодні отримані перші реальні результати виконання "Програми реформування системи бухгалтерського обліку 1999–2001 рр." (затверджена 20 жовтня 1998 р. постановою Кабінету Міністрів України № 1706), вони дозволяють зробити висновки, що останнім часом її акценти перенесені на якісний бік трансформації вітчизняної бухгалтерської системи відповідно до вимог ринкової економіки. В органічній єдності з технічними проблемами реформування системи бухгалтерського обліку практично одночасно і, навіть, спонтанно вирішувались питання посилення значимості обліку як виняткової інформаційної системи, так і облікових працівників, які в сучасних умовах повинні досконало знати не лише техніку ведення бухгалтерського обліку, а й господарське, трудове й податкове законодавство, менеджмент і маркетинг, орієнтуватися у стратегії розвитку підприємства тощо.

Іншими словами: знання бухгалтером техніки й технології ведення обліку важливі в основному на нижчому його рівні, а на рівні розробки проектів управлінських рішень в умовах різноманітності

конкретних господарських ситуацій від нього вимагається не лише використання зазначених вище знань та умінь, а й творче використання останніх. Як справедливо стверджує Л. Чижевська: "Професія бухгалтера увійшла до ключових, найнеобхідніших для розвитку країни, чий внески та досягнення привертають увагу громадськості. Ця професія залишається привабливою для молоді, але стає дедалі складнішою для опанування" [4, с. 15].

Останнім часом у вітчизняній економічній літературі з'являється термін "професійний бухгалтер" – поширений у діловому і професійному міжнародному середовищі, а також закріплений стандартами Міжнародної федерації бухгалтерів (*International federation of accountants*, IFAC) [5, с. 72]. Обов'язком професійного бухгалтера є постійне оновлення одержаних знань, використання новітніх методів опрацювання та використання облікової інформації. Для цього необхідно постійно слідкувати за новаціями у бухгалтерській справі у своїй країні та за кордоном, за змінами у господарському і податковому законодавстві, освоювати нові положення з бухгалтерського обліку й аудиту, вивчати інші нормативні документи [6, с. 172].

Очевидно, що наведені вимоги сформовані з урахуванням функціональних обов'язків, виконання яких покладається на професійних бухгалтерів. Залежно від статусу підприємств і організацій, на яких працюють бухгалтери, їх поділяють на три категорії: приватні, громадські та державні бухгалтери.

До першої категорії слід відносити всіх бухгалтерів, які працюють у комерційних підприємствах і організаціях, а також аудиторів і працівників консалтингових компаній.

Посада державного бухгалтера бере свій початок ще з 1924 р., коли було створено масову громадську організацію – Об'єднання працівників обліку (ОПО), яку в майбутньому перейменували на Всесоюзне товариство сприяння соціалістичному обліку (ВТССО). ВТССО було, на той час, потужною професійною організацією, яка мала відділення в усіх союзних республіках і у великих промислових центрах. У 1925 р. був створений Інститут державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ) при Народному Комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР.

18 серпня 1925 р. Рада народних комісарів СРСР своєю Постановою затвердила "Положення про інститут державних бухгалтерів-експертів". У ньому, зокрема, чітко визначено їх головні завдання:

- перевірка річних і ліквідаційних балансів закладів і підприємств з публічною звітністю;
- видача висновків з усіх питань рахівництва та звітності на вимогу комісій чи інших контрольно-перевірочних органів закладів і підприємств;
- видача висновків і консультацій з питань обліку за особливими завданнями центральних і місцевих органів народних комісаріатів робітників і селян СРСР і союзних республік;

- проведення експертиз на вимогу судових та адміністративних органів;
- виконання робіт з постановки та ведення обліку, звітності і річних звітів, а також виконання рахункових експертиз, видача висновків та виконання інших облікових робіт за погодженням із закладами та підприємствами тощо [7].

Навіть поверховий аналіз наведених основних обов'язків державних бухгалтерів-експертів дозволяє зробити висновок, що діяли вони, хоч і від імені громадської організації, але захищаючи, насамперед, державні інтереси. Потрібно також зазначити, що існувала система контролю за якістю роботи державних бухгалтерів, яка передбачала як певні правила їх поведінки, так і порядок покарання за незадовільне виконання посадових обов'язків (включаючи й кримінальну відповідальність).

ІДБЕ припинив свою діяльність одночасно з ліквідацією НЕП та переходом народного господарства на принципи планової економіки. Контроль за правильністю використання як бюджетних, так і інших господарських (державних) коштів у СРСР здійснювався системою органів радянської влади (контрольно-ревізійна служба).

Потреба відновити інститут державних бухгалтерів виникла вже в умовах незалежної України у процесі формування ринкових засад національної економіки. Поява приватної власності привела до поділу коштів на державні (бюджетні) та кошти господарюючих суб'єктів.

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообороту, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення, виникла необхідність удосконалити бухгалтерський облік розпорядників бюджетних коштів.

Кабінет Міністрів України 16 січня 2007 р. прийняв Постанову № 34, якою затвердив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки. Її метою є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Завданнями Стратегії є вдосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

У Стратегії визначено також очікувані результати від її реалізації, а саме:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розроблення і запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання ін-

формації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, за провадження інституту державних бухгалтерів;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

При цьому, на думку С. Левицької, "реформуванню підлягають облік фінансових результатів бюджетних установ, їх складових (доходів і витрат), відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій з активами та зобов'язаннями. Зокрема, розбіжність із міжнародною обліковою практикою має система обліку основних засобів, а саме: до собівартості основних засобів не включають витрати, пов'язані з їх придбанням, а списують на діяльності бюджетних установ; не встановлюють для основних засобів ліквідаційну вартість; вартість проведених ремонтних робіт списують на видатки (витрати) незалежно від імовірності збільшення майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності основних засобів після ремонту; амортизація не відображує споживання суб'єктом господарювання економічних вигід або потенціалу корисності основного засобу, оскільки її нараховують в останній день року, незалежно від експлуатації основного засобу" [8, с. 35].

Однак у Стратегії є принципова помилка – теза про необхідність встановлення окремих правил ведення бухгалтерського обліку (в тому числі, і розробка окремих стандартів) для державних організацій і підприємств. Оскільки у державному секторі економіки функціонують не лише бюджетні організації чи організації, які повністю або частково фінансуються з бюджету, а й інші державні господарюючі суб'єкти – підприємства, встановлювати різні методики ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, виходячи лише з їх власності (чи джерел фінансування), недоцільно.

Об'єктами контролю і, одночасно, сферами впливу державних бухгалтерів (статус яких визначений зазначеною вище Постановою) має бути весь державний сектор економіки, під яким у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, міністерства, правління, комісії та підприємства).

Відповідно до Господарського кодексу України, до суб'єктів державного сектору економіки відносяться суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує 50 % або складає величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, наведене в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку й підтверджує відповідність поняття "державний сектор" у вітчизняній та міжнародній практиці.

У зарубіжній практиці державний бухгалтер, або бухгалтер з державних фінансів – це дипломований бухгалтер, що спеціалізується на обліку в державному секторі. Основна функція бухгалтера з державних фінансів – підготовка фінансових звітів і виконання роботи головних бухгалтерів-аудиторів у державних агентствах, місцевих органах влади, націоналізованих галузях, а також у таких організаціях, як державна система охорони здоров'я чи водопостачання. Оскільки переважно такі організації належать до збиткових, що керуються особливими статутами, робота головного бухгалтера з державних фінансів вимагає іншої підготовки, ніж робота бухгалтера приватної фірми [9].

Міжнародний досвід свідчить, що такий орган як інститут державних бухгалтерів необхідний, оскільки діяльність держави все більше розповсюджується на соціальну й економічну сферу, переступаючи при цьому традиційні рамки державних фінансових дій. Для України це має надзвичайну актуальність, бо якщо у розвинених країнах посилюється втручання держави в економічні процеси, то в державах, які лише формують ринкову економіку, ступінь державного регулювання економіки та державної відповідальності в соціальній сфері набагато вищі.

Французька система зовнішнього контролю державних фінансів характеризується наявністю загальнонаціональної структури державних бухгалтерів, що працюють в адміністративно-територіальних одиницях країни (комунах, департаментах і округах). Вони наділені повноваженнями управляти державними грошовими коштами, відповідальні за правильність здійснюваних ними операцій і зобов'язані відшкодувати за свій рахунок грошові кошти, які помилково виплатили або незатребували. Облік державних фінансових операцій ґрунтується на двох основних принципах: з одного боку, на встановленому законом розподілі функцій розпорядників кредитів (міністри, керівники інших державних органів, голови або мери органів місцевого самоврядування, керівники або директори державних установ) і державних бухгалтерів, а з іншого боку – на персональній грошовій відповідальності державних бухгалтерів [10, с. 2].

Інститут державних (громадських) бухгалтерів існує, наприклад, і в Китаї. Однак у більшості країн крім інститутів парламентського контролю діє система контролю по лінії виконавської влади або так

званий "урядовий контроль", а також органи фінансового контролю при главі держави (президентський контроль). У США – це система інспекторських служб у федеральних міністерствах і відомствах, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові, Президентська рада чесності й ефективності в уряді та інші контрольні органи; у Великій Британії центральний орган урядового фінансового контролю – Комітет суспільних рахунків при Уряді; в Німеччині – це Федеральне фінансове відомство; в Канаді – Офіс Генерального контролера тощо.

У найбільш концентрованому вигляді підходи до організації фінансового контролю у промислово розвинених країнах сформульовано в Лімській декларації про засадні принципи фінансового контролю, прийнятій на IX Конгресі міжнародної організації найвищих органів фінансового контролю в жовтні 1977 р. Декларація закріплює загально визнану на Заході думку, що незалежні органи державного бюджетно-фінансового контролю є неодмінним атрибутом демократичного суспільства, обов'язковим елементом управління державними фінансовими коштами. У Декларації узагальнено досвід організації та діяльності державних органів фінансового контролю різних країн в сучасних умовах з урахуванням різноманітності систем управління, специфіки фінансово-економічної організації господарської діяльності і практики контрольної роботи [11, с. 8].

Що стосується організаційних засад функціонування інституту державних бухгалтерів в Україні, то вони фактично не сформовані. Очевидно, що для цього, насамперед, слід на державному рівні розробити чіткі освітні, кваліфікаційні вимоги до претендентів на посади державних бухгалтерів, систему їх сертифікації та конкретні вимоги до цього процесу. Паралельно з цим потрібно створити самоврядну професійну організацію державних бухгалтерів, яка б розробляла норми і правила їх поведінки, слідувала за чистотою своїх рядів тощо. Професійні бухгалтерські організації мали б виконувати функцію громадського контролю над розробкою, прийняттям і виконанням нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку, здійснюючи таким чином дієвий вплив на регуляторну політику держави.

Відомий український економіст О. Гальчинський зазначає, що "втрата професіоналами контролю над діяльністю призводить до того, що професіонали відмежовують себе від будь-яких моральних, етичних чи соціальних вимог до своєї роботи та розвивають неухважність до технічних навиків і знань" [12, с. 8].

Досліджуючи варіанти взаємодії держави з професійними організаціями, Л. Чижевська виокремила такі чотири способи:

- професійна організація є складовою структурного державного органу (наприклад, міністерства фінансів), який здійснює регулювання бухгалтерського обліку;

- професійна організація є незалежним органом, який має всі повноваження з регулювання бухгалтерського обліку;
- професійна організація не наділена повноваженнями з регулювання бухгалтерського обліку, а має дорадчу (консультативну) функцію;
- професійна організація має статус органу недержавного регулювання бухгалтерського обліку [4, с. 82–83].

При формуванні самоврядної громадської організації професійних бухгалтерів доцільно було б використати третю організаційну форму функціонування. Її застосування дозволить державі організувати й контролювати роботу державних бухгалтерів, контролюючи одночасно їх професійну організацію.

Функціонування в Україні інституту державних бухгалтерів, безумовно, сприятиме посиленню статусу працівників облікових підрозділів організацій, установ і підприємств державного сектору економіки. Створення самоврядної громадської професійної організації, яка мала б об'єднати фахівців зазначеної сфери, створить нормальні умови для їх професійного зростання і розвитку. Для встановлення чітких правил функціонування цієї організації, прав та обов'язків її членів доцільно розробити та прийняти принаймні один закон, у якому, як і в чинних на сьогодні Законах України "Про бухгалтерський облік і звітність" та "Про аудиторську діяльність", мали б акумулюватися всі питання як інституту державних бухгалтерів, так і забезпечуючих його діяльність державних і громадських організацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. — К. : Знання-Прес, 2003. — 349 с.
2. *Бреславцева Н. А.*, Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Н. А. Бреславцева, О. В. Медведева, Г. Г. Нор-Аревян. — М. : ООО "Приор-издат", 2004. — 160 с.
3. *Бутинець Ф. Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку, або моя болісна несповідь : монографія / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ПП "Рута", 2007. — 328 с.
4. *Чижевська Л. В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / Л. В. Чижевська. — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 528 с.
5. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах з перехідною економікою // Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 28 лют. – 1 берез. 2007 р. — Дніпропетровськ : ІМА-прес, 2007. — 204 с.*

6. *Развитие* бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : монография. — Житомир : Краматорск : ЧП "Рута". — 588 с.
7. *Национальная* экономическая энциклопедия : Режим доступа. — <http://vocable.ru/dictionary/98>.
8. *Левицька С.* Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бух. облік і аудит. — 2008. — № 6. — С. 34–38.
9. <http://www.ip2b.ru>.
10. *Нерубайло В. Е.* Осуществление внешнего контроля государственных финансов региональными счетными палатами Франции / В. Е. Нерубайло // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. — 1999. — № 6. — С. 2–8.
11. *Шохин С. О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин. — М. : Финансы и статистика, 1999. — 204 с.
12. *Гальчинський А.* Стратегія "відкладеного лібералізму" / А. Гальчинський // Дзеркало тижня. — 2000. — № 20 (293). — С. 8.