

ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО І КОМУНАЛЬНОГО МАЙНА, ЗАКРІПЛЕНОГО ЗА БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ

Олексій КРАВЧУК,
аудитор, к.ю.н., НТУУ «КПІ»

В статті розглядаються деякі практичні проблеми регулювання обліку державного та комунального майна та здійснюється пошук оптимальних шляхів їх вирішення. Автор торкається, зокрема, проблеми правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ і організацій. Зроблені висновки і пропозиції щодо напрямків покращення нормативно-правового забезпечення цих процесів.

The article examines some practical problems of legal regulation of accounting of state and communal property and proposes the search of their optimal solutions. The author, inter alia, touches upon the problem of legal regulation of accounting and reporting in budgetary institutions and organizations. Conclusions and suggestions for ways to improve regulatory and legal support of these processes are made.

В статье рассматриваются некоторые практические проблемы регулирования учета государственного и коммунального имущества и осуществляется поиск оптимальных путей их разрешения. Автор касается, в частности, проблем правового регулирования организации бухгалтерского учета и отчетности бюджетных учреждений и организаций. Сделаны выводы и предложения по направлениям усовершенствования нормативно-правового регулирования этих процессов.

Ключові слова: державне майно, комунальне майно, бюджетні установи, облік майна

Одним із найважливіших напрямків діяльності (функцій) з управління майном державної і комунальної власності є утримання та облік державного і комунального майна, закріпленого за підприємствами, організаціями та установами на праві господарського відання (оперативного управління).

В літературі відзначалося, що основою розроблення і реалізації управлінських рішень є інформація про стан об'єкта управління, та його зміні внаслідок впливу на нього таких рішень. Одним із основних джерел такої інформації є бухгалтерський облік. Саме тому управління державним і комунальним майном насамперед пов'язане з його обліком [1, 381]. Відносини з управління державним майном у числі врегульованих нормами адміністративного права (поряд із податковими та сімейними відносинами) вказували В.Б.Авер'янов, А.В. Венедиктов, С.С. Алексеев, С.М. Братусь та інші вчені [2, с. 52–53; 3; 4; 5, 71]. Тож суспільні відносини, що виникають у сфері управління майном державної та комунальної власності, у т.ч. організації обліку такого майна та контролю за його використанням, на нашу думку, належать до предмету адміністративного права.

Не зважаючи на значну кількість

різних за юридичною силою нормативно-правових актів, що містять правові норми, які регулюють організацію обліку державного та комунального майна, на практиці виникають певні проблеми, розв'язання яких потребує наукового і практичного вирішення, а в деяких випадках – і внесення змін до законодавства.

Такими проблемами, зокрема, є проблеми правового регулювання організації бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ і організацій, переоцінки державного і комунального майна, закріпленого за бюджетними установами і організаціями, контролю за його наявністю та рухом.

Розгляду зазначених проблем і пошуку оптимальних шляхів їх вирішення – присвячена ця стаття.

Облік і звітність

Основним нормативним актом, що регулює питання ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємств, організацій, установ усіх форм власності і господарювання, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про облік), відповідно до ст. 6 якого, регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке

затверджує національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Закон установлює правило, згідно з яким, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Водночас, згідно з названим Законом, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ – встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства [6].

Не зважаючи на те, що Закон про облік визначає національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО) як нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам, на сьогодні П(с)БО регулюють питання бухгалтерського обліку і звітності лише для госпрозрахункових суб'єктів.

Таким чином, підприємства, госпрозрахункові організації та установи (в т.ч. і ті, що належать до державної і комунальної власності) ведуть бухгалтерський облік в порядку і складають фінансову звітність за формами, визначеними Міністерством фінансів України у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Бюджетні організації і установи – ведуть облік в порядку і складають фінансову звітність за формами, що встановлюються Державним казначейством України.

Регулювання звітності бюджетних установ

Основною проблемою при складанні, розгляді та опрацюванні фінансової звітності бюджетних організацій і установ є постійна зміна її форм Державним казначейством України. Так, вказаний орган щороку затверджує для бюджетних установ і організацій нові форми квартальної та річної фінансової звітності: в зазначених формах щороку застосовуються показники різного порядку (в гривнях з копіяками, в гривнях без копійок, в тисячах гривень), застосовуються різні за структурою форми звітності.

Зазначене не лише ускладнює здійснення функцій з управління майном та фінансовими ресурсами державної та комунальної власності, унеможливаючи

нормальне проведення аналізу змін показників фінансової звітності (у динаміці), економічного прогнозування та контролю але й завдає значних труднощів при складанні звітності, що, на нашу думку, негативно впливає на її якість.

Аналогічний вплив мають стислі терміни подання фінансової звітності бюджетними організаціями та установами, які при цьому нерідко порушуються. Особливо це стосується річної фінансової звітності, адже оприлюднення її форм нерідко відбувається вже напередодні спливу термінів її подання (наприклад, наказ Державного казначейства України від 10 січня 2009 року № 4 «Про порядок складання річних фінансових звітів за 2008 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів» був зареєстрований у Міністерстві юстиції України лише 21 січня 2009 р. [7] , в той час, коли пунктом 5 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 передбачено строк подання річної фінансової звітності не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним року) [8].

Наведені обставини очевидно призводять до порушення принципу послідовності – визначеного в Законі про облік одним із основних принципів бухгалтерського обліку і звітності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Натомість вбачається, що форми річної звітності мають бути відомі не пізніше ніж на початку фінансового року, щоб бюджетна установа, організація мала змогу не при складанні звітності «вишукувати» необхідну інформацію в обліку, а навпаки – організувати ведення обліку таким чином, щоб забезпечити своєчасне і достовірне складання звітності. Лише за такого підходу, на нашу думку, можна забезпечити оптимальну реалізацію управлінського ланцюга за нерозривно пов'язаною схемою «облік–звітність–контроль».

Виходячи з цього, на нашу думку, доцільною є розробка нормативних документів (стандартів бухгалтерського обліку і звітності для бюджетних установ і організацій) постійного характеру, які дали б змогу забезпечити планомірне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Щодо категорії «бухоблік виконання бюджету»

Як і було зазначено вище, розмежовуючи на рівні закону компетенцію з організації бухгалтерського обліку і звітності бюджетних і госпрозрахункових суб'єктів,

законодавець відносить установа порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ до предмета відання Державного казначейства України.

Із зазначеної компетенційної норми випливає, що Державне казначейство має організувати облік і звітність в першу чергу саме щодо виконання бюджетів. Проте аналіз реальної сторони організаційних правовідносин свідчить, що Державне казначейство врегулює не лише процес виконання бюджету, але і питання бухгалтерського обліку господарських операцій.

Зазначене обумовлюється тим, що згідно з п. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, одним із принципів бюджетної системи України є принцип єдності бюджетної системи, яка забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності.

Бюджетний кодекс не містить визначення поняття „виконання бюджету”. Натомість ним у статті 48 передбачається, що в Україні застосовується казначейська форма обслуговування Державного бюджету України, яка передбачає здійснення Державним казначейством України зокрема бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету.

Згідно з п. 3 Положення про Державне казначейство України, одними з основних завдань Казначейства є: ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів та, установа єдиних правил бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, кошторисів розпорядників бюджетних коштів, визначення порядку і строків подання звітів про виконання кошторисів державних цільових фондів [9].

Водночас, відповідно до ч. 2 ст. 26 зазначеного кодексу, керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи з урахуванням, зокрема правил бухгалтерського обліку та контролю щодо активів, пасивів, доходів та видатків бюджетної установи. У зазначеній нормі, як бачимо, вживається категорія „бухгалтерський облік активів, пасивів, доходів та видатків бюджетної установи”. З аналізу наведених норм Бюджетного кодексу можна зробити висновок про те, що

не лише виконання бюджету – є об'єктом обліку в бюджетній установі; об'єктом такого обліку є активи, пасиви, доходи і видатки бюджетної установи.

Бюджетні установи здійснюють облік виконання бюджетів, але зводять поняття бухгалтерського обліку в бюджетній установі лише до виконання бюджетів – неправильно з позиції необхідності забезпечення виконання мети ведення бухгалтерського обліку і звітності, передбаченої ст. 3 Закону про облік: надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи. Одним із основних принципів бухгалтерського обліку та звітності, згідно зі ст. 4 зазначеного Закону, є принцип повного висвітлення, згідно з яким, фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Тож не лише виконання бюджету, а всі господарські операції – є предметом бухгалтерського обліку в бюджетній установі.

Так наприклад, на нашу думку, не належить до обліку виконання бюджетів облік таких господарських операцій як утримання податків і зборів із заробітної плати працівників, нарахування виплат із соціального страхування. Вбачається, що до такого обліку не належить і облік основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ.

Забезпечивши в процесі виконання бюджету бюджетну установу коштами на придбання певних об'єктів основних засобів, держава чи територіальна громада в особі відповідних органів не повинні на цьому зупинитися – слід забезпечити подальший облік їх наявності та ефективного використання, адже саме у використанні таких об'єктів під час здійснення відповідних задач бюджетної установи, для реалізації яких вона утворена, - переважно втілюються найважливіші соціальні функції держави чи територіальної громади.

Отже категорії „бухгалтерський облік виконання бюджету” і „бухгалтерський облік в бюджетній установі” за обсягом, є поняттями, що взаємно перетинаються, адже облік виконання бюджету – здійснюється не лише бюджетними установами, але і органами Державного казначейства, а облік в бюджетній установі, як і було зазначено, стосується не лише обліку виконання бюджету.

Переоцінка майна

Деякі нормативні акти, що регулюють організацію обліку бюджетних установ, є актами постійного характеру,

зокрема Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 17 липня 2000 року № 64, яка, зокрема, визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво бюджетних установ [10].

Згідно з п. 1.10 зазначеної Інструкції, переоцінка необоротних активів бюджетних установ проводиться постійно діючою комісією, яка призначається наказом керівника установи; якщо вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, то вартість цих необоротних активів необхідно привести у відповідність до вартості аналогічних нових зразків, що діють на дату проведення індексації на ці види активів; комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці необоротних активів і встановлюються нові ціни. Названа Інструкція передбачає, що при встановленні цін на однотипні предмети вони (ціни) у межах одного головного розпорядника бюджетних коштів повинні бути однаковими. За результатами переоцінки, відповідно до Інструкції комісією складається акт про зміну вартості необоротних активів, який затверджується керівником установи.

Проте вказаний підхід суперечить чинному законодавству. Відповідно до ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», проведення оцінки майна, відповідно до цього Закону є обов'язковим у випадках переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку. Згідно ж зі ст. 8 вказаного закону, оцінка майна у випадках її обов'язкового проведення, зазначених у статті 7 цього Закону, виконана суб'єктами, які не є суб'єктами оціночної діяльності, визнається недійсною. Тож, відзначивши необґрунтовану, на наш погляд синонімію (вживання в різних нормативних актах термінів „основні засоби”, „основні фонди”, що є синонімами), наголосимо, що в разі, коли йдеться про переоцінку такої вагової частини необоротних активів бюджетної установи, як основні засоби, переоцінка майна, що здійснюється за рішенням комісії без процедур, передбачених названим Законом, по суті, є незаконною.

Оскільки ж основні засоби в бюджетних установах є найбільшою частиною необоротних активів (наприклад, згідно з даними річної фінансової звітності за 2008 рік, станом на 1.01.2009 в бюджетних установах і організаціях, що

належать до комунальної власності територіальної громади м.Києва, вартість основних засобів становила 93,7% від загальної вартості їх необоротних активів), то зазначену норму, на нашу думку, доцільно виключити з названої Інструкції взагалі.

Зміни в складі майна бюджетних установ

Окрім цього, вважаємо за необхідне відзначити, що форма звітності «Звіт про рух необоротних активів» [8], яка використовується при організації складання фінансової звітності бюджетних установ і організацій (форма №5), відображає лише інформацію про наявність необоротних активів таких суб'єктів на початок та на кінець періоду, не висвітлюючи інформації про надходження, списання, інші зміни в складі таких активів за групами обліку (субрахунками), що ускладнює поточний контроль за наявністю, збереженням та використанням державного і комунального майна. З огляду на таке, на нашу думку, зазначену форму необхідно вдосконалити, запровадивши звіт, аналогічний за формою до розділу II «Основні засоби» Приміток до річної фінансової звітності, форма яких затверджена наказом Мінфіну України від 29 листопада 2000 року № 302 для госпрозрахункових суб'єктів [11].

Висновки

За результатами проведеного аналізу, можемо сформулювати наступні висновки:

1. На сьогоднішній день регулювання основних засад бухгалтерського обліку і фінансової звітності госпрозрахункових і бюджетних суб'єктів господарювання державної і комунальної форм власності різними державними органами – ускладнює здійснення обліку державного і комунального майна, співставність його показників, що може негативно впливати на якість управління майновими та фінансовими ресурсами держави і територіальних громад. Аналогічний негативний вплив на відносини з управління майном справляє відсутність єдиних нормативних документів (стандартів) фінансової звітності для бюджетних установ і організацій.

2. Необхідно розмежовувати категорії „бухгалтерський облік виконання бюджету” і „бухгалтерський облік в бюджетній установі”, адже зведення другого до першого призводить до незадовільного забезпечення виконання мети бухгалтерського обліку і звітності та ускладнює здійснення контролю за наявністю та ефективним використанням державного та комунального майна.

3. Передбачена Інструкцією з обліку

необоротних активів бюджетних установ самостійна переоцінка необоротних активів бюджетних установ постійно діючою комісією, яка призначається наказом керівника установи, може проводитись лише за умови застосування процедур, передбачених Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», оскільки норми закону мають вищу юридичну силу, в порівнянні з нормами Інструкції, а оцінка майна у випадках її обов'язкового проведення, виконана суб'єктами, які не є суб'єктами оціночної діяльності, як і зазначалося вище, є недійсною відповідно до закону.

4. Практика широкого застосування кошторисів бюджетних установ при плануванні і наданні коштів підприємствам і організаціям, що є одержувачами бюджетних коштів, не відповідає чинному законодавству. Таким суб'єктам бюджетні кошти мають виділятися не на підставі кошторисів, а відповідно до планів використання бюджетних коштів

Пропозиції до законодавства

Виходячи з вищезазначеного, вважаємо за доцільне зробити такі пропозиції щодо вдосконалення системи нормативно-правового забезпечення організації обліку і звітності бюджетних установ і організацій:

1. Віднести до компетенції Міністерства фінансів України визначення в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку основних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності, в т.ч. і для бюджетних установ, вилучивши із статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» частину 4, яка передбачає регулювання відповідних питань Державним казначейством України.

2. Замість щорічного затвердження Державним казначейством України нових форм звітності, розробити і впровадити єдині нормативні документи (стандарты бухгалтерського обліку і звітності для бюджетних установ і організацій) постійного характеру, які дали б змогу забезпечити планомірне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, відповідно до яких такі установи і організації мали б можливість планомірно організувати ведення обліку таким чином, щоб забезпечити своєчасне і достовірне складання звітності.

3. При удосконаленні форм звітності замість форми «Звіт про рух необоротних активів» бюджетних установ і організацій (форма № 5) передбачити форму, аналогічну за структурою до розділу II «Основні засоби» Приміток до річної

фінансової звітності, форма яких затверджена наказом Мінфіну України від 29 листопада 2000 року № 302 для госпрозрахункових суб'єктів, метою якої було б висвітлення не лише інформації про наявність необоротних активів, але і інформації про надходження, списання, інші зміни в складі таких активів за групами обліку (субрахунками).

На завершення слід наголосити на тому, що дослідження проблем правового регулювання обліку державного і комунального майна є перспективним у науці адміністративного права. Зокрема підлягають критичному розгляду в цьому аспекті теоретичні та практичні проблеми, що виникають через неврегульованість і довільне вживання в законодавстві, правових актах управління нормативного та індивідуального характеру термінів «передача на баланс», «знаходження на баланс», «списання» («списання з балансу») а також деяких інших. Нерідко на практиці виникають питання і щодо розмежування юридичних осіб державної і комунальної власності на бюджетні і госпрозрахункові. Відповідні напрямки – мають стати предметом подальших наукових досліджень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Управление государственной собственностью: Учебник / Под ред. В.И.Кошкина, В.М.Шупыро. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 496 с.
2. Братусь С.Н. О разграничении гражданского и административного права. // Проблемы гражданского и административного права. – Л., 1962. С. 39 – 62.;
3. Алексеев С.С. Предмет советского социалистического гражданского права, с. 71–75.;
4. Венедиктов А.В. Государственная социалистическая собственность. – М.–Л., 1948. – с. 328 – 329.;
5. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах. Том 1. Загальна частина / Ред.колегія: В.Б.Авер'янов (голова). – К., 2004. – 584 с.
6. Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
7. Офіційний вісник України. – 2009. – № 5. – Ст. 148.
8. Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – Ст. 3446.
9. Офіційний вісник України. – 2005. – № 52. – Ст. 3275.
10. Офіційний вісник України. – 2000. – № 31. – Ст. 1327.
11. Офіційний вісник України. – 2000. – № 50. – Ст. 2181.