

Євгенія Василівна КАЛЮГА

доктор економічних наук,
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
E-mail: kalygae@ukr.net

ПЕРЕДУМОВИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Калюга, Є. В. Передумови реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України [Текст] / Євгенія Василівна Калюга // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 21. – № 2. – С. 18-26. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Узагальнено досвід реформування бухгалтерського обліку в різних країнах світу для його застосування в Україні та визначено першочергові передумови: критерії та склад віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління; упровадження міжнародної нормативної бази – метод ведення бухгалтерського обліку та складання на його підставі фінансової звітності, що сприятиме оптимальним підходам до вирішення окресленої стратегії.

Вступ. Підвищення достовірності інформації в системі бухгалтерського обліку надасть можливість суб'єктам господарювання стратегічно планувати свою діяльність, надавати політикам інформацію про ефективність використання бюджетних коштів, відображати реальну економічну ситуацію завдяки низці особливостей облікового процесу (реєстрації або визнанню витрат у момент їх здійснення; обліку всіх ресурсних потоків, можливості отримання інформації про стан активів і зобов'язань, обліку некасових операцій, таких, як взаємозаліки, створення резерву і погашення кредиторської заборгованості, окремого обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань (отримання грошових коштів і право на їх отримання; виплата грошових коштів і юридичне зобов'язання виплатити грошові кошти) тощо.

Мета. Окреслити передумови реформування бухгалтерського обліку на підставі зарубіжного досвіду (визначити критерії віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління, метод ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності), що сприятиме скороченню термінів проведення реформи.

Методологія. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Зокрема, використано методи причинно-наслідкового зв'язку, абстрактно-логічної послідовності, узагальнення, порівняння, аналізу та синтезу при дослідженні шляхів реформування бухгалтерського обліку державного сектору як в Україні, так і в різних країнах світу та визначено переваги та недоліки застосування методу бухгалтерського обліку.

Результати. Узагальнено результати реформування бухгалтерського обліку державного сектора в різних країнах, в основу якого покладено перехід до обліку визнання доходів і витрат за методом нарахування, введення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСФЗДС), відповідних IPSAS. Досліджено наявність критеріїв віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління та визначено їх склад (державні (бюджетні) установи; органи управління державними позабюджетними фондами; органи, що мають незалежний статус; органи місцевого самоврядування; муніципальні (бюджетні) установи; державні корпорації та підприємства (за винятком України). Для забезпечення прозорості, достовірної й об'єктивної інформації в бухгалтерському обліку доцільно застосовувати нормативну базу, сумісну з підходами міжнародної практики. В основу нормативної бази покладено поступовий перехід від застосування касового методу, модифікованого касового, модифікований метод нарахування до методу нарахування в бухгалтерському обліку. Застосування методу нарахування передбачає здійснення всіх операцій та подій тоді, коли вони відбулися, а не із надходженням або виплатою грошових коштів чи їх еквівалентів (що відбуваються при касовому методі). Облікові процедури відображають сутність операцій і економічних подій, у результаті чого збільшується обґрунтованість, нейтральність, своєчасність, повнота і порівнянність облікових даних. Фінансові звіти дозволяють користувачам оцінити результати діяльності організації, її фінансове становище, динаміку руху грошових коштів, показують, як органи публічної влади фінансували свою

діяльність і виконували взяті зобов'язання, надають можливість оцінити фінансовий стан державного сектора країни на будь-яку дату і зміни в ньому.

Для поступового переходу на застосування методу нарахування в державному секторі потрібно визначити його сутність у наступних нормативних документах: Бюджетному кодексі України, Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», усіх прийнятих Н(С)ПБОДС, що надасть можливість реалізувати зазначену пропозицію на законодавчому рівні.

Ключові слова: облікова політика; метод ведення бухгалтерського обліку (касовий, модифікований касовий, метод нарахування, модифікований метод нарахування); міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі; національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі; бюджетні кошти; профіцит; дефіцит.

Yevhenia Vasylivna KALYUHA

Doctor of Sciences (Economics),

Professor,

Department of Accounting, Analysis and Audit,

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

E-mail: kalygae@ukr.net

PRECONDITIONS FOR ACCOUNTING REFORM IN THE PUBLIC SECTOR OF UKRAINE

Abstract

It has been analysed the world experience of accounting reform in order to use it in Ukraine. The priority conditions of its use in Ukraine are identified. They are as the following: criteria and structure of admission of institutional units to general government; implementation of the international normative framework - the method of accounting and preparation of financial reporting on its basis that will promote the best approaches to solving the mentioned strategy.

Introduction. *Improvement of the information reliability in the accounting system will enable business entities to plan their activities strategically, to provide the politicians the information as for the efficient use of budget funds, to reflect the real economic situation through a number of features of account process (registration or recognition of expenses at the time of implementation, consideration of all resource flows, the possibility to obtain information on the status of assets and liabilities, consideration of non-cash transactions.*

The purpose of the article *is to outline the prerequisites of accounting reform on the basis of international experience (to determine the criteria of institutional units to the general government, the method of accounting and financial reporting). This will reduce terms of conduction of reform.*

Method (methodology). *General scientific and special methods of cognition have become the methodological basis of the study. In particular, we have applied the method of causal relationship, method of abstract and logical sequence, method of synthesis, method of comparison, analysis and synthesis method in order to study the ways of reforming public sector accounting in Ukraine and in the world. The advantages and disadvantages of the method of accounting are determined.*

Results. *The results of the accounting reform of the public sector in different countries are shown. The transition to the accounting recognition of revenues and expenses on an accrual basis, the introduction of international accounting standards in the public sector (IASPS) of relevant IPSAS have become the basis of this reform. It has been investigated the presence of criteria for classifying institutional units to the general government. It has been determined their composition (state (budgetary) institutions; government off-budget funds; bodies with independent status; local governments, municipal (budgetary) institutions; public corporations and enterprises (excluding Ukraine). To ensure a transparent, credible and objective information in the accounting it is advisable to apply a regulatory framework which is compatible with international practice approaches. The gradual transition from the use of the cash method, modified cash, modified accrual method to the accrual method accounting has become the basis of the normative framework. The use of accrual method provides all transactions and the events at that very moment when they occurred but not from the moment when there has been a revenue or payment of cash or cash equivalents (that take place while applying the cash method). Accounting procedures reflect the nature of operations and economic events. As a result of this fact there is the increase of validity, neutrality, timeliness, completeness and comparability of accounting data. Financial reports enable users to evaluate the performance of the organization, its financial position, cash flow dynamics. They show how public authorities have financed its activities and fulfilled its requirements. They also provide an opportunity to assess the financial state of the public sector of the country on any date and its changes.*

For the gradual transition for the use of accrual method in the public sector it is necessary to determine its nature in the following regulatory documents: the Budget Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", all accepted N(S)PAPS. It will enable to implement this very proposal at the legislative level.

Keywords: *accounting policies; method of accounting (cash, modified cash method of calculation, modified accrual method); international accounting standards in the public sector; national accounting standards in the public sector; budget; surplus; deficit.*

JEL classification: H83

Вступ

Рівень стабільності національної економіки будь-якої країни зростає завдяки підвищенню достовірності інформації про діяльність уряду, яка дозволила б краще підготувати програму реформ для надання можливості суб'єктам господарювання стратегічно планувати свою діяльність. Саме тому надзвичайно важливою є точна і достовірна інформація, яку можна отримати за допомогою системи бухгалтерського обліку, яка злагоджено працює. Будь-яка економічна подія має чітко і точно реєструватися в системі і надавати інформацію про наявність та ефективність використання бюджетних коштів. Для реалізації цього підходу у 2007 році прийнято постанову Кабміну України «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки» (надалі – Стратегія) [1], яка і передбачає проведення реформи.

В економічній літературі суттєвий внесок у теоретичні дослідження шляхів реформування суб'єктів державного сектора зробили відомі економісти, зокрема: М. Г. Белов, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Л. В. Гізатуліна, Р. Т. Джого, Т. І. Єфіменко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловинська, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна й ін. Аналіз їхніх наукових робіт свідчить про відсутність узагальненого досвіду інших країн щодо передумов реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до Стратегії [1].

Мета і завдання статті

Для ефективної реалізації реформування бухгалтерського обліку необхідно: вивчити досвід інших країн; визначити критерії віднесення інституціональних одиниць до сектора державного управління й обґрунтувати їх склад; усвідомити необхідність застосування нормативної бази, яка передбачена міжнародною практикою, та переконатися в необхідності її впровадження; обґрунтувати облікову політику, метод ведення бухгалтерського обліку та складання на його підставі фінансової звітності. Вирішення поставлених завдань сприятиме скороченню термінів і застосуванню оптимальних підходів до реформування бухгалтерського обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження

Процес реформування бухгалтерського обліку державного сектору, як зазначалося у [2], розпочався і надалі відбувається в усій Європі й у більшості країн Центральної Азії, зокрема, в: Хорватії (2000 р.), Азербайджані (2004 р.), Вірменії (2005 р.), Македонії та Грузії (2006 р.), Україні (2007 р.), Албанії, Киргизькій Республіці та Сербії (2008 р.), Казахстані (2009 р.), Таджикистані (2010 р.), Росії (2011 р.). У його основу покладено перехід до обліку визнання доходів і витрат за методом нарахування (або окремих його елементів) і запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСФЗДС), відповідних IPSAS. Деякі країни вже ввели IPSAS або сумісні з IPSAS стандарти (Албанія, Азербайджан, Хорватія, Казахстан, Македонія, Сербія та Таджикистан), інші (Вірменія, Грузія, Киргизстан, Молдова, Росія, Україна) залучили до своїх програм упровадження Н(С)БОДС, які побудовані на підставі МСФЗДС.

Так, наприклад, Грузія розробила в 2006 р. шестиетапний план реформи для досягнення до 2020 р. повної відповідності IPSAS, що передбачає публікації й уніфіковане застосування сумісних із IPSAS фінансових звітів (до 2013 р. – підготовку модифікованих фінансових звітів за касовим методом, до 2016 р. – фінансових звітів за методом нарахування, до 2018 р. – фінансових звітів, сумісних з IPSAS).

У Латвії діє метод нарахування, хоча ніколи не оголошувалися жодні реформи. Зміни були викликані очікуваними вигодами від процесу вступу до ЄС і вимогою сумісності з ESA 95. Нині здійснюється підготовка сумісних із IPSAS національних стандартів. При цьому будь-якого додаткового навчання не проводилося, оскільки бухгалтери знайомі з концепцією методу нарахування.

У Македонії бухгалтерський облік і звітність із бюджету засновані на касовому методі і оприлюднюються на веб-сайті Міністерства фінансів України. Перехід до методу нарахування є частиною довгострокових планів. Процеси навчання та консультування з громадськістю – дві головні передумови для будь-якої реформи, оскільки передбачають детальне вивчення всіх кроків і процедур, пов'язаних із перебудовою.

Реформа бухгалтерського обліку державного сектору в Румунії розпочалася в 2002 р. із наміром перейти від модифікованої системи касового методу до методу нарахування. Вона реалізовувалася за фазами, разом із підготовкою методологічних норм та інструкцій у 2005 р. та нової бюджетної

класифікації – у 2006 р. Сьогодні робота спрямовується на подальше вдосконалення й уніфікацію системи інформаційних технологій (надалі – ІТ) та всебічне навчання ведення обліку за IPSAS.

Розробку фінансової політики, бюджетування, виконання бюджету та ведення бухгалтерського обліку в Словенії засновано на методології касового методу (з деякими елементами методу нарахування). Перехід до методу нарахування в країні заплановано для збільшення прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами. Метою такого переходу є надання інформації в реальному масштабі часу за всіма витратами, в т.ч. і амортизацією.

Реформа в Туреччині ІТ у бухгалтерському обліку державного сектора розпочалася в 2009 р. із залученням місцевих фахівців казначейства (розробили все програмне забезпечення, пов'язане з державними витратами й інформаційною системою бухгалтерського обліку).

В Україні заплановано проведення реформи бухгалтерського обліку державного сектора в два етапи до 2017 року. Перший почався в 2007 р. і закінчився у 2013-му внесенням змін до законодавства, підготовкою національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (надалі – НП(С)БОДС). Другий етап передбачає ключові елементи реформи: посилення нормативної бази бухгалтерського обліку та звітності (відповідно до IPSAS), застосування і створення уніфікованих ІТ для урядових організацій і країни загалом, відповідно до бюджетної класифікації на підставі Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 (надалі – IMF GFSM 2001 [3]), упровадження НП(С)БОДС і Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4].

Упровадження реформ бухгалтерського обліку в секторі державного управління (надалі – СДУ) насамперед передбачає визначення критеріїв їх віднесення до інституціональних одиниць.

Проведені дослідження 17 країн (табл. 1) свідчать, що у 10 із них (58 %), за винятком Азербайджану, Білорусі, Киргизії, Молдови, Росії, Сербії й Узбекистану, встановлено критерії віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління.

Таблиця 1. Наявність критеріїв віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління [2]

Країна	Так	Ні	Країна	Так	Ні	Країна	Так	Ні
Албанія	х		Грузія	х		Сербія		х
Азербайджан		х	Казахстан	х		Таджикистан	х	
Білорусь		х	Киргизія		х	Туреччина	х	
Боснія і Герцеговина	х		Македонія	х		Україна	х	
Болгарія	х		Молдова		х	Узбекистан		х
Хорватія	х		Росія		х			

В основу критеріїв віднесення інституціональних одиниць до сектору державного управління покладено його склад (табл. 2): державні (бюджетні) установи; органи управління державними позабюджетними фондами; органи, що мають незалежний статус; органи місцевого самоврядування; муніципальні (бюджетні) установи; державні корпорації та підприємства. В Україні відповідно до законодавства склад сектору державного управління представлено різними формами, за винятком державних корпорацій і підприємств.

Визначення складу державного сектору передбачає необхідність застосування нормативної бази, сумісної з підходами міжнародної практики для забезпечення прозорого, достовірного й об'єктивного бухгалтерського обліку. Зокрема, основні положення, поняття, принципи та механізми забезпечення такої прозорості відображено в низці документів, визнаних практично всіма країнами. Перш за все, це IMF GFSM 2001 Міжнародного валютного фонду та Міжнародні стандарти фінансової звітності для державного сектору (надалі – МСФЗДС) [5], які розроблено Статистичним департаментом Міжнародного валютного фонду (надалі – МВФ) і є стандартами для складання та подання бюджетно-податкової облікової (статистичної) інформації. Зокрема, IMF GFSM 2001 займає особливе місце серед інших документів, підготовлених МВФ, серед яких «Керівництво з платіжного балансу» [6], «Керівництво з грошово-кредитної та фінансової статистики» [7], «Керівництво з квартальних національних рахунків» [8], і узгоджених із Системою національних рахунків (СНР) 1993 р. [9].

IMF GFSM 2001 містить методологічну базу бюджетного обліку та звітності, структуровані інституціональні сектори, сегменти національної економіки, окремо виділено сектор державного управління (надалі – СДУ), тобто державний сектор; визначення активів і зобов'язань, операцій (операції між інституціональними одиницями чітко класифіковані для застосування в обліку) й економічних подій, потоків і запасів, сформульовані правила їх обліку, в тому числі і на підставі принципу подвійного запису (розкрито його сутність у взаємозв'язку з операціями суб'єктів СДУ, а також балансу активів і пасивів та бухгалтерського обліку (сукупна вартість активів завжди дорівнює сукупній вартості

зобов'язань плюс чиста вартість активів), застосування альтернативних методів відображення потоків в обліку (нарахування; обліку на основі настання строку платежу; обліку на основі зобов'язань; касового), а також вартісної оцінки всіх потоків і запасів (наприклад, за поточною ринковою ціною або номінальною вартістю), консолідації бюджетно-податкової інформації відповідно до встановлених правил і т. ін.

Таблиця 2. Склад сектору державного управління [2]

Країна	Державні (бюджетні) установи	Органи			Муниципальні (бюджетні) установи	Державні корпорації та підприємства
		управління державними позабюджетними фондами	що мають незалежний статус	місцевого самоврядування		
Албанія	х	х	х	х	х	
Азербайджан	х	х			х	х
Білорусь	х		х	х	х	
Боснія і Герцеговина	х		х	х	х	х
Болгарія	х	х	х	х	х	х
Хорватія	х	х	х	х	х	
Грузія	х		х	х	х	х
Казахстан	х				х	
Киргизія	х	х		х	х	х
Македонія	х	х	х	х	х	х
Молдова	х	х	х	х	х	
Росія	х	х	х	х	х	
Сербія	х				х	
Таджикистан	х	х	х	х	х	х
Туреччина	х	х	х	х	х	
Україна	х	х	х	х	х	
Узбекистан	х	х			х	

Успішній реалізації реформи в будь-якій країні сприяє застосування облікової політики [10] і правильно обраний у її складі метод бухгалтерського обліку. Облікова політика, як свідчать результати тестування (табл. 3), в основному застосовується в державному секторі (83,3 %), у деяких країнах вона знаходиться в стадії формування (Албанія, Казахстан, Киргизія). Тобто, всі країни через облікову політику визначають організаційні та методологічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Таблиця 3. Застосування облікової політики [2]

Країна	Так	Ні	Країна	Так	Ні	Країна	Так	Ні
Албанія ¹			Грузія	х		Росія	х	
Азербайджан	х		Казахстан ²			Сербія	х	
Білорусь	х		Киргизія ³			Таджикистан	х	
Боснія і Герцеговина	х		Македонія	х		Туреччина	х	
Болгарія	х		Молдова	х		Україна	х	
Хорватія	х		Чорногорія	х		Узбекистан	х	

У процесі розробки Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСФЗДС) Міжнародною федерацією бухгалтерів були сформульовані чотири основних методи обліку:

- касовий – передбачає реєстрацію всіх подій в обліку за рухом грошових коштів (зводиться до обліку надходжень і вибуття грошових коштів за рахунками бюджету;

¹Облікова політика в стадії розробки.

²Передбачено застосування МСФЗДС і методу нарахування.

³Запроваджується Єдиний план рахунків для сектору державного управління

- модифікований касовий – надає можливість реєстрації не тільки операцій із руху грошових коштів бюджетів, але й додаткових активів і зобов'язань, для реєстрації яких вводяться додаткові рахунки;
- модифікований метод нарахування – передбачає реєстрацію операцій при здійсненні (доходи і витрати нараховуються і визнаються при здійсненні операції);
- нарахування – передбачає визнання усіх операцій у момент їх виникнення та списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисного використання (наприклад, шляхом нарахування амортизації основних засобів).

Згідно з визначенням Міжнародних стандартів фінансової звітності як у комерційному (МСФЗ), так і в державному секторах (МСФЗДС), метод нарахування є методом бухгалтерського обліку, за якого всі операції та події визнаються тоді, коли вони відбулися, а не із надходженням або виплатою грошових коштів чи їх еквівалентів (що відбувається при касовому методі). Відповідно, операції та події реєструються в облікових регістрах і відображаються у фінансовій звітності тих періодів, до яких вони відносяться. За методом нарахування доходами вважаються операції, які збільшують вартість активів, а витратами – операції, що зменшують чисту вартість активів. Метод нарахування враховує операції, зокрема угоди, в момент їх здійснення, незалежно від надходження або витрачання грошових коштів із рахунку, тобто операція враховується в момент виникнення зобов'язання, а не в момент оплати.

Метод нарахування має суттєву перевагу над іншими методами обліку, оскільки дозволяє відображати реальну економічну ситуацію завдяки низці особливостей облікового процесу [5]:

- реєстрація або визнання витрат у момент їх здійснення;
- облік усіх ресурсних потоків, у тому числі і тих, що не призводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (наприклад, амортизація основних засобів);
- можливість отримання інформації про стан активів і зобов'язань;
- можливість окремого обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних із ним, але неузгоджених у тимчасовому періоді (отримання грошових коштів і право на отримання грошових коштів; виплата грошових коштів і юридичне зобов'язання виплатити грошові кошти);
- можливість обліку некасових операцій, таких, як взаємозаліки, створення резерву і погашення кредиторської заборгованості.

Облікові процедури при застосуванні методу нарахування відображають сутність операцій і економічних подій, у результаті чого збільшується обґрунтованість, нейтральність, своєчасність, повнота і порівнянність облікових даних.

Більш широке відображення фінансової інформації за операціями в державному секторі підвищує прозорість і відповідальність у бюджетній сфері. Основною відмінністю між касовим методом обліку й обліком за методом нарахування є момент визнання операції в бухгалтерському обліку, тобто на який момент часу її відображати.

Останніми роками все більше країн, які раніше використовували при складанні звітності державного сектора касовий метод або різні модифіковані методи обліку (що поєднують використання одночасно елементів касового і методу нарахування), стали віддавати перевагу методу нарахування і переходити на його застосування.

Фінансові звіти, складені за методом нарахування, дозволяють користувачам оцінити результати діяльності організації, її фінансове становище та динаміку руху грошових коштів. Крім того, вони показують, як органи публічної влади фінансували свою діяльність і виконували взяті зобов'язання, надають можливість оцінити фінансовий стан державного сектору країни на будь-яку дату і зміни в ньому. Адміністрація державної установи має можливість продемонструвати успішне управління своїми ресурсами, а сформовані звіти корисні при оцінці діяльності органів публічної влади, оцінці вартості бюджетних послуг, ефективності та досягненні результатів в управлінні державними фінансами.

Облік за методом нарахування вимагає від державної установи повного ведення обліку активів і зобов'язань, сприяє поліпшенню управління активами, в тому числі складу, заміні, виявленню і ліквідації зайвих активів, а також зниженню ризиків їх втрати. Застосування методу нарахування амортизації основних засобів у секторі державного управління дозволяє визначити реальну собівартість бюджетних послуг і зіставити її з тими, що надаються в комерційному секторі. Водночас облік за методом нарахування дає змогу оцінити вплив прийнятих фінансових рішень на величину чистих активів і сприяє переходу до середньострокового бюджетного планування, що ускладнено в умовах використання звітів, підготовлених за касовим методом або за модифікованим касовим методом. Загалом підвищується відповідальність органів публічної влади за фінансові результати як щодо поточних, так і майбутніх чистих активів / капіталу.

Слід зазначити, що перехід на метод нарахування тягне за собою ускладнення процесу бухгалтерського обліку. Можливий також елемент суб'єктивності підходу при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання про визначення моменту нарахування доходів. Щоб уникнути зайвої суб'єктивності, всі питання, що стосуються строків визнання доходів, визначення межі активів і зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів і т. ін., повинні бути чітко регламентовані

законодавством про бухгалтерський облік у державному секторі. З цієї причини реформування бухгалтерського обліку – процес тривалий і трудомісткий, а перехід від використання одного методу обліку до іншого повинен відбуватися поетапно, тобто передбачати проміжні варіанти. Необхідно також враховувати, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватися в контексті реформ у сфері державного управління.

В Україні, як і в інших пострадянських країнах, до проведення реформи облік у державному секторі розглядався як система відображення фінансових потоків за участю держави. По суті, основне завдання бухгалтерів, зайнятих у цій сфері, зводилося до касового обліку бюджетних грошей, але зміст, що вкладався в цю роботу на різних рівнях, був різним.

Органи влади (розпорядники бюджетних коштів) здійснювали контроль за поповненням казни, раціональним витрачанням коштів на конкретні напрямки. Установи (одержувачі бюджетних коштів) обґрунтовували обсяги необхідного їм фінансування і відповідали за цільове використання надходжень. Казначейство контролювало виконання фінансових планів і перераховувало гроші з рахунків розпорядників на рахунки одержувачів.

Касовий підхід до бюджетного обліку дозволяв вирішувати два завдання: забезпечити баланс між доходами та витратами і не допустити безконтрольного витрачання державних коштів. Існуюча нормативна база з бухгалтерського обліку виконання бюджетів [11] цілком відповідала і веденню бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Однак зі зміною бюджетної політики на сьогодні відслідковувати лише рух грошових коштів державі недостатньо. Для аналізу ефективності використання коштів бюджету, оцінки його впливу на економіку та для раціонального управління фінансами потрібні принципово інші підходи. А оскільки найбільш об'єктивним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, відповідно до Стратегії [1] передбачено комплекс заходів, серед яких центральне місце займають НП(С)БОДС (прийнято і затверджено 19 стандартів) і План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4]. Таким чином, доцільно виділити дві кінцеві мети, яких держава сподівається досягти за допомогою нової системи обліку. По-перше – більш зважене бюджетне планування та відмова від нераціональних витрат, а по-друге – більш ефективний контроль виконання бюджетів знизу доверху.

Для вирішення першої мети потрібно мати точну інформацію, які сфери діяльності успішніше розвиватимуться при бюджетному фінансуванні, а які – при приватних інвестиціях, тобто в комерційному секторі. Але для цього необхідні відомості про рентабельність бюджетних вкладень, зокрема у скільки обходиться виробництво одного і того ж продукту бюджетної та комерційної структури. Отримати їх можна, якщо впровадити у бюджетну систему елементи «комерційного» бухгалтерського обліку. І перш за все – метод нарахування, який, із одного боку, дозволяє оцінювати реальний фінансовий результат, а з іншого – відстежувати динаміку виконання зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Висновки та перспективи подальших розробок

Таким чином, існуючі звіти про виконання бюджету спрощено можна представити як відомості про величину доходів, витрат і про джерела фінансування. Фактично вони показують лише зміну залишків бюджетних коштів. Причому поняття «доходи» і «витрати» по суті розглядаються відповідно як надходження грошей на бюджетні рахунки і як їх вибуття.

Повного балансу така система не дає: вона може фіксувати лише касові потоки і фінансові активи та зобов'язання (податки, бюджетні позики, кредити, державні або муніципальні борги). Між тим ефективність діяльності бюджетного сектора, так само як і ефективність роботи будь-якого підприємства, оцінюється не приростом або скороченням кількості грошей на рахунках, а зовсім іншими показниками, наприклад, обсягом прибутку та вартістю чистих активів. Доцільно зазначити, якщо прибуток як комерційний показник в умовах бюджетної діяльності може застосовуватися тільки при власних надходженнях від діяльності, то збільшення чи зменшення чистих активів (різниці між активами та зобов'язаннями бюджету) досить точно характеризує результат діяльності державного сектора.

Метод нарахування дозволяє враховувати не тільки грошові залишки, а й на його підставі контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань. Причому при використанні цього методу поняття «доходи» і «витрати» набувають зовсім іншого значення. Доходом стає не зарахування грошей на рахунок, а збільшення вартості чистих активів. Відповідно витратами визнаються не списання коштів із рахунку, а зменшення вартості чистих активів. Позитивна різниця між доходами і витратами – це в принципі і є приріст добробуту держави.

Отже, для поступового переходу в нашій країні на застосування методу нарахування в державному секторі потрібно, перш за все, внести зміни до нормативних документів: Бюджетного кодексу України [12], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13], усіх прийнятих Н(С)ПБОДС, що надасть можливість реалізувати зазначену пропозицію на законодавчому рівні.

Список літератури

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. Опитування казначейської практикуючої спільноти rempal про бухгалтерський облік і фінансову звітність у державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/11/tcop-survey-report-oct-2012_rus.pdf.
3. Керівництво зі статистики державних фінансів 2001 року. Статистичне управління. – 2-ге вид. – 230 с. Перероблене видання Керівництва зі статистики державних фінансів 1986 року. Finance, Public-Statistics-Handbooks, manuals, etc. I. International Monetary Fund. Statistics Dept. II. Manual on government finance statistics.
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 2013 р. № 1203, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24938. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
5. Калієва, Д. Ш. Міжнародні стандарти фінансової звітності суспільного сектора (МСФЗДС). Метод нарахування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecmf.kz/ru/files/msfo/stati/metodi%20i%20principi.pdf>.
6. Керівництво з платіжного балансу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/.../article?>.
7. Керівництво з грошово-кредитної та фінансової статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.bank.gov.ua/control/uk/.../article?.
8. Керівництво з квартальних національних рахунків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=44459&cat_id=44464.
9. Система національних рахунків (СНР) 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>.
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [Електронний ресурс] : затв. наказом Мінфіну України від 23 січня 2015 р. № 11. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/582>.
11. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів [Електронний ресурс]: затв. наказом Держказначейства України від 28.11.2000 р. № 119 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU0809.html.
12. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

References

1. Stratehiia modernizatsii systemy bukhghalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007-2015 roky : zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 sichnia 2007 r. # 34. (2007). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. Opytuvannia kaznacheiskoi praktykuiuchoi spilnoty pempal pro bukhghalterskyi oblik i finansovu zvitnist u derzhavnomu sektori. (2012). Retrieved from: http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/11/tcop-survey-report-oct-2012_rus.pdf.
3. Kerivnytstvo zi statystyky derzhavnykh finansiv 2001 roku. (2001). Statystychne upravlinnia.
4. Plan rakhunkiv bukhghalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: zatv. nakazom Minfinu Ukrainy vid 31 hrudnia 2013 r. # 1203, zareiestrovano v Ministerstvi yustytysii Ukrainy 25 sichnia 2014 r. za # 161/24938. (2014). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
5. Kaliieva, D. Sh. (n.d.). Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti suspilnoho sektora (MSFZDS). Metod narakhuvannia». Retrieved from: <http://www.ecmf.kz/ru/files/msfo/stati/metodi%20i%20principi.pdf>.
6. Kerivnytstvo z platizhnoho balansu. (n.d.). Retrieved from: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/.../article?>.
7. Kerivnytstvo z hroshovo-kredytnoi ta finansovoi statystyky. (n.d.). Retrieved from: www.bank.gov.ua/control/uk/.../article?.
8. Kerivnytstvo z kvartalnykh natsionalnykh rakhunkiv. (n.d.). Retrieved from: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=44459&cat_id=44464.
9. Systema natsionalnykh rakhunkiv (SNR) 1993 r. (1993). Retrieved from: <http://uk.wikipedia.org>.
10. Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky subiekta derzhavnoho sektora. : zatv. nakazom Minfinu Ukrainy vid 23 sichnia 2015 r. # 11. (2015). Retrieved from: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/582>.

-
11. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku vykonannia derzhavnoho ta mistsevykh biudzhativ: zatv. nakazom Derzhkaznacheistva Ukrainy vid 28.11.2000 r. # 119 (zi zminamy ta dopovnenniamy). (2000). Retrieved from: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU0809.html.
 12. Biudzhetni kodeks Ukrainy [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. # 2456-VI. (2010). Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
 13. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. # 996-XIV. (1999). Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2015 р.