

Костюкова О.В.,

*аспірант Національного університету водного господарства та при-
родокористування*

ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА (КРІМ ДЕРЖАВНИХ КОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ)

*У статті розглядаються найсуттєвіші аспекти розвитку
бухгалтерського обліку у державному секторі в умовах гармоні-
зації вітчизняної облікової практики до міжнародного досвіду.*

*The article considers the most substantial aspects of development
of public sector accounting upon conditions of domestic accounting
practice harmonization with international experience.*

Вихід України на європейські ринки зумовлює створення єдиних методологічних підходів обліку діяльності органів державного сектора (у першу чергу – бюджетних установ та організацій) з урахуванням міжнародної облікової практики. У зв'язку з цим, відбувається послідовне впровадження та вивчення наслідків реформування бюджетного обліку в рамках затвердженої Кабінетом Міністрів України Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [9] (далі – Стратегії).

Проблеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглянуті у працях М.Т. Білухи, В.А. Голощапова, Р.Т. Джоги, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліної та інших. У той же час відкритими залишаються питання практичної реалізації Стратегії.

Метою роботи є розгляд трансформації системи бухгалтерського обліку діяльності органів державного сектору України (крім державних комерційних підприємств). **Завдання** полягає у розкритті передумов і визначенні переваг реформування, обґрунтуванні потреби його нормативно-правового забезпечення та здійснення організаційно-управлінських заходів, визначенні напрямів модернізації вітчизняної системи бухгалтерського

обліку діяльності органів державного сектора, а також в узагальненні найбільш суттєвих змін, що очікуються.

Слід зазначити, що поетапне введення в дію базових норм, регулюючих бухгалтерський облік, не є типовим для бюджетної сфери – історично вітчизняний бюджетний облік регулюється інструкціями, які є цілісними нормативними документами та стосуються конкретного об'єкта обліку: наприклад, Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ [5], Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ [3], Інструкцією з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ [4] тощо. Нормативними актами, які встановлюють форми та порядок складання фінансової звітності установами, що отримують кошти державного та/або місцевих бюджетів, також є інструкції Державного казначейства України.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) відрізняються від вимог вітчизняного бюджетного обліку як змістом, так і характером нормативного регулювання. Вони регламентують не форми первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських (фінансових) звітів, а правила формування показників звітності.

Регулювання обліку діяльності органів державного сектору досі здійснюється на рівні вказівок, які повинні чітко виконуватися без заглиблення в їх економічний зміст. Тобто сукупність правил, об'єднаних відповідною інструкцією, дозволяє (чи примушує?) вести облік типових операцій суто механічно і не потребує постійного звернення до стандартів, професійної літератури, певною мірою – творчості бухгалтера, перетворюючи його на рахівника. З одного боку, такий порядок здійснення обліку суттєво спрощує та пришвидшує щоденну роботу бухгалтера, зменшує ймовірність виникнення помилки. З іншого боку, таке регулювання неефективне при виникненні нестандартних ситуацій. Для забезпечення самостійного прийняття рішень при веденні обліку готуються масштабні зміни економіко-правового поля регулювання діяльності органів державного сектору, зокрема стосовно створення інституту державних бухгалтерів і їх відповідальності за ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У протилежному випадку можуть виникнути питання щодо компетентності бухгалтера, доцільності здійсненого ним вибору за наявності декількох альтернатив тощо.

МСБОДС є узагальненою практикою обліку американської та європейської облікових систем [10, с. 27]. Внаслідок їх впро-

вадження підвищиться якість і корисність фінансової звітності органів державного сектора та забезпечується її зіставність. Своєю чергою, зіставність фінансової звітності створить умови для порівняльного аналізу показників різних установ країни, що здійснюють однакову діяльність, порівняння результатів діяльності за кілька періодів, а також порівняння їх з результатами суб'єктів господарювання державного сектора різних країн. Метою такого порівняння є незалежна професійна оцінка можливостей поліпшення роботи в установі або її підрозділі. Особливого значення зазначений порівняльний аналіз набуває в умовах активного впровадження державного фінансового аудиту, який включає в себе аудит ефективності.

Одним з основних завдань фінансової звітності, підготовленої відповідно до МСБОДС, є представлення інформації про стан суспільних фінансів зовнішнім користувачам. Державна фінансова звітність використовується рейтинговими агентствами для складання рейтингів інвестиційної привабливості країн. Громадяни також зацікавлені в розумінні фінансових операцій, здійснюваних державою, і в дієвому контролі за ними. На практиці такий контроль може бути здійснений громадськими організаціями, політичними партіями, а також засобами масової інформації.

В Україні бухгалтерський облік виконання бюджетів ведуть органи Державного казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ – розпорядники бюджетних коштів. Пенсійний фонд та державні цільові фонди (соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, на випадок безробіття, від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань) застосовують методики ведення обліку, які не встановлені Державним казначейством.

Законодавством України чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі: облік виконання бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами і видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Водночас бухгалтерський облік у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів) [1, с. 61].

Модернізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку діяльності органів державного сектора передбачає три напрями:

1. Удосконалення самої системи бухгалтерського обліку у державному секторі включає:

- розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;

- внесення змін до головного програмного документа діяльності бюджетних установ та організацій – Бюджетного кодексу України [2], Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [6] та інших нормативно-правових актів;

- розробку та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі та Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією та системою національних рахунків;

- удосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектора, використовуючи метод нарахувань.

2. Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а саме:

- удосконалення методології складання форм звітності та, безпосередньо, самі звітні форми;

- розробку та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;

- удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій.

3. Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:

- модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;

- забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору;

- адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;

- посилення контролю, з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

- зміни програми підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб, відповідно до нових вимог обліку та звітності;

– уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем.

– проведення комплексних наукових досліджень з питань адаптації законодавства України міжнародному законодавству.

Наведені вище заходи умовно утворюють дві групи:

1. Нормативно-правове забезпечення.

2. Організаційно-управлінські заходи.

Стосовно контрольної функції бухгалтерського обліку слід звернути особливу увагу на підвищення відповідальності та статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів держсектора і запровадження інституту державних бухгалтерів. При розробці пропозицій щодо його запровадження Державне казначейство використало досвід Франції [1, с. 61].

При порівнянні обліку за МСБОДС з чинним обліком діяльності органів державного сектора виявляються численні невідповідності міжнародній обліковій практиці. Однак просте перенесення міжнародної практики обліку на вітчизняне облікове поле вважається недоречним, оскільки призведе до виникнення процесів ігнорування прямих чинників впливу на подальше формування зазначеної підсистеми обліку. Оптимізація бухгалтерського обліку можлива лише за умови збагачення вітчизняних напрацювань облікової науки і практики за рахунок надбань світового досвіду [8, с. 141-142].

Узагальнення найбільш суттєвих змін, що очікують систему бухгалтерського обліку бюджетної сфери України, внаслідок впровадження Стратегії, наведено в таблиці 1.

Узагальнюючи вищесказане, можна дійти висновку. Модернізація бухгалтерського обліку, в тому числі обліку діяльності органів державного сектора, є не лише виконанням однієї з вимог, які повинні виконувати держави, що прагнуть міжнародної інтеграції, а й об'єктивною потребою, викликаною низкою причин. Проте при вивченні міжнародного досвіду не потрібно повністю відкидати наявну вітчизняну облікову практику. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора повинні стати одним із джерел, до яких звертатиметься державний бухгалтер при веденні обліку.

Таблиця 1.
Напрями реформації обліку діяльності органів
державного сектора в Україні

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням чинної облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [7]
1	2	3	4
1.	Виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами	Якщо помилка поточного або минулого періоду пов'язана з обліком активів – коригуються сальдо відповідних рахунків активів. Якщо помилка пов'язана з обліком доходів або витрат – коригується рахунок „Результати виконання кошторису” за поточний період.	Сума виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, якщо помилка поточного періоду – коригується сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту за поточний період (МСБОДС 3).
2.	Визнання доходів	Фінансування з бюджету визнається доходом ОДС в періоді отримання. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.	Дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають внаслідок цього надходження, а не через внески власників. Суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому виключаються з доходу (МСБОДС 9).

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням чинної облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [7]
1	2	3	4
3.	Переоцінка запасів	Переоцінка здійснюється у випадку, якщо балансова вартість запасів не дорівнює їх справедливій вартості.	Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок – собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю, якщо їх утримують з метою: розподілу без оплати або за номінальною платою, споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінальною платою (МСБОДС 12).
4.	Калькуляція собівартості придбаних запасів	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на витрати діяльності юридичної особи.	Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан (МСБОДС 12).

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням чинної облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [7]
1	2	3	4
5.	Визнання собівартості списаних запасів	Собівартість списаних запасів може визначатись за балансовою вартістю, якщо вони не є взаємозамінними, або, в іншому випадку, за середньозваженою величиною.	Собівартість одиниць використаних запасів, які не є взаємозамінними, та вироблених товарів або наданих послуг, призначених для конкретних проектів, визначається шляхом використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості. Для запасів різного характеру або використання можуть бути формули собівартості: „перше надходження – перший видаток” (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості (МСБОДС 12).
6.	Коригування сум, визнаних у фінансових звітах, для відображення подій, які відбуваються у проміжок часу між датою звітності та датою подання звіту	В обліку вітчизняних ОДС не проводиться.	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах, для відображення подій, які коригують після дати звітності, якщо: а) події, які свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (події, що їх коригують після дати підготовки звіту); б) події, які свідчать про умови, що виникли після дати підготовки звіту (події, що їх не коригують після дати підготовки звіту) (МСБОДС 14).

№ з/п	Операції господарської діяльності ОДС	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням чинної облікової системи в Україні	з урахуванням МСБОДС [7]
1	2	3	4
7.	Утримання інвестиційної нерухомості	В обліку вітчизняних ОДС такі об'єкти окремо не визнаються. Витрати на утримання основних засобів, переданих в оренду, компенсуються за рахунок орендаря.	Подальші видатки, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, додаються до її балансової вартості, якщо існує ймовірність одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності протягом усього терміну експлуатації інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені (МСБОДС 16).
8.	Нарахування амортизації основних засобів	Нарахування амортизації здійснюється наприкінці року у фіксованих відсотках від вартості певної групи основних засобів, незалежно від терміну їх експлуатації.	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом терміну його корисної експлуатації (МСБОДС 17).

Результатом реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі стане: підвищення підзвітності та прозорості використання бюджетних коштів, порівнянність фінансових показників суб'єктами господарювання державного сектора, що сприятиме зростанню довіри до уряду країни з боку її громадян і міжнародних організацій, а також поява нових шляхів збільшення ефективності використання обмежених бюджетних ресурсів.

Література

1. Бариніна М. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції // Фінансовий контроль. – 2007. – № 5. – С. 59-63.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.01 р. – № 2542-III.

3. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. Затверджено Наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 р. № 125.

4. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ. Затверджено Наказом Державного казначейства України від 26.12.03 р. № 242.

5. Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ. Затверджено Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64.

6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV.

7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора: www.minfin.gov.ua.

8. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

9. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за № 34.

10. Сушко Н. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 25-31.