

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ

Акімова О. В., Гаврилюк Л. О.

Исследованы основные проблемы внедрения и тенденции развития учета и финансовой отчетности в бюджетных организациях Украины. Рассмотрена международная практика основных методов учета государственного сектора управления. Определены преимущества и недостатки отечественного метода учета в государственном секторе. Исследована практика применения метода начисления в различных странах мира. Проведенные исследования нормативно-правового обеспечения применения метода признания доходов в бухгалтерском учете государственного сектора Украины. В статье обоснованы основные меры, необходимые для продолжения реализации реформ в бухгалтерском учете учреждений государственного сектора экономики и приближение его национальных стандартов к международным требованиям.

Досліджено основні проблеми впровадження та тенденції розвитку обліку і фінансової звітності в бюджетних організаціях України. Розглянуто міжнародну практику основних методів обліку державного сектора управління. Визначено переваги та недоліки вітчизняного методу обліку в державному секторі. Досліджена практика застосування методу нарахування в різних країнах світу. Проведені дослідження нормативно-правового забезпечення застосування методу визнання доходів у бухгалтерському обліку державного сектора України. В статті обґрунтовано основні заходи, необхідні для продовження реалізації реформ в бухгалтерському обліку установ державного сектору економіки та наближення його національних стандартів до міжнародних вимог.

In the article are examined the main problems of introduction and development trends of accounting and financial reporting in budgetary organizations of Ukraine. Is reviewed the international best practices of major accounting public sector management. The advantages and disadvantages of the domestic method of accounting in the public sector are determined. Is investigated the practice of application of accrual accounting in various countries of the world. The study of the regulatory support application of the method of recognition of income accounting in the public sector of Ukraine is conducted. In the article are substantiated the main actions necessary to continue implementation of reforms in accounting institutions of the public sector and approximation of national standards to international requirements.

Акімова О. В.

д-р екон. наук, доц., зав. каф. ОіА ДДМА
kimolen1968@gmail.com

Гаврилюк Л. О.

студентка ДДМА
lil_ok17@ukr.net

ДДМА – Донбаська державна машинобудівна академія, м. Краматорськ.

УДК 657

Акімова О. В., Гаврилюк Л. О.

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є найголовнішою системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Особливими об'єктами обліку державного сектору є доходи, видатки і результати виконання кошторису. Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

Проблемним питанням модернізації обліку в державному секторі свої наукові праці присвятили такі дослідники, як: О. Дорошенко, Т. Кладницька, Л. Ловінська, В. Метелиця, А. Фаріон, Н. Хорунжак, Э. Шара, В. Янчук, Г. Янчук та багато інших. Однак в умовах постійних змін бюджетного законодавства та необхідності приведення обліку в державному секторі до міжнародних стандартів виникає багато невирішених проблем, які ставлять нові завдання для наукових досліджень у даній сфері.

Метою статті є визначення проблем та тенденцій розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних організаціях та обґрунтування заходів щодо їх вдосконалення.

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема, з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам [1].

Отже, пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є його модернізація в державному секторі і перехід на методологічні засади, сформовані на основі міжнародних стандартів.

Відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774 [1], в Україні продовжується процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS) шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів (IPSAS). На сьогодні затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, частина яких застосовується з 2015 року. З 2017 року набрали чинності решта національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та новий план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 [2].

Основною відмінністю нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що він призначений для обліку діяльності всіх суб'єктів господарювання державного сектору: бюджетних установ, державних цільових фондів і органів Казначейства України з питань виконання бюджетів. За його допомогою здійснюється групування (класифікація) господарських операцій суб'єкта господарювання за визначеними системними ознаками [3]. Також особливістю нового Плану рахунків є те, що вперше введено 4-значні коди рахунків замість 3-значних [4]. При цьому цифри балансового рахунку визначають наступне:

- перша цифра балансового рахунку означає клас рахунків;
- друга – номер синтетичного рахунку;
- третья – ідентифікатор суб'єкта державного сектору;
- четверта – номер субрахунку.

Третя цифра змінюється залежно від виду суб'єкта державного сектору: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства (крім рахунків класів 9 і 0).

У 2017 році актуальні тільки дві цифри ідентифікатора, а саме: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд.

Також розробниками Плану рахунків №1203 вдало його гармонізовано з економічною класифікацією видатків на рівні синтетичних рахунків. Це означає, що облік суб'єкта державного сектору на рівні синтетичних рахунків дозволяє відстежувати видатки за економічним змістом. Тоді як План рахунків № 1163 давав змогу відображати таку інформацію на рівні аналітичного обліку. Така особливість нового плану уможливорює більшу прозорість обліку та спрощує процедуру формування звітності.

Варто зазначити, що в новому плані не враховано різних джерел доходів і видатків. Синтетичні рахунки не розмежовуються за коштами загального та спеціального фондів бюджету, а акумулюватимуться в обліку на одному синтетичному рахунку. Тоді як у Плані рахунків № 1163 для цього передбачені окремі синтетичні рахунки [5].

Для Казначейства необхідна адаптація: адаптація облікової системи АС «С-Казна» до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи Казначейства; адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2017 року діє лише для бюджетних установ і державних цільових фондів, а для Казначейства його введення відстрочили ще на рік.

Для допомоги розпорядникам бюджетних коштів МФУ підготувало Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затвердило наказом від 21.12.2016 р. № 1127. Також МФУ у листі від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 надало Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації.

Але ці Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків лише технічний документ, який ніяких вказівок щодо порядку застосування Плану рахунків не надає.

Міністерство фінансів планує підготувати методичні рекомендації щодо визнання доходів і витрат, але поки що навіть проекти цих документів не оприлюднені.

Облікова система в бюджетній сфері перебуває у перехідному стані і не повною мірою відповідає сучасним потребам щодо прозорості інформації про державні фінанси для зовнішніх користувачів та щодо забезпечення процесів прийняття рішень в системі державного управління та місцевого самоврядування. Серед недоліків також варто відзначити існування двох методів ведення бухгалтерського обліку — касового під час виконання бюджетів і модифікованого методу нарахувань під час виконання кошторисів бюджетних установ; звітність про виконання бюджетів консолідується у вертикалі Казначейства і вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів; відсутня єдина методика відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів.

Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань. Методи обліку в державному секторі:

касний метод – реєстрація всіх подій в обліку за рухом грошових коштів, використовується в обліку надходжень і вибуття грошових коштів на рахунках.

метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисної служби.

модифікований касовий метод – реєстрація не тільки операцій за рухом грошових коштів, а й додаткових активів і зобов'язань.

модифікований метод нарахування – нарахування та визнання доходів і витрат як активів і зобов'язань під час операції.

Перевагами вітчизняного варіанта модифікованого методу нарахування є: тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; підконтрольність і прозорість процесів фінансування; низька трудомісткість облікових робіт; наближеність до бюджетного обліку (державного та місцевого бюджетів), в основу якого покладено касовий метод.

Одним з недоліків є невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованому у звітному періоді видатків. В наслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому в установі штучно виникає прибуток через:

- недовиконання цільових програм;
- або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року;
- або коштів отриманих більше, ніж витрачено [6].

Дослідження практики застосування методу нарахування в різних країнах світу свідчать про наміри його використовувати, але впровадження відбувається поступово. Як видно з табл. 1, метод нарахування поступово впроваджується. Так, у 50 % опитаних країн він у планах, 16,7 % країн його застосовують. В Україні метод нарахування вже використовується на 90 % [7].

Таблиця 1

Застосування методу нарахувань в різних країнах

| Країна | Реформа з переходу до методу нарахування | | | Перехід на використання методу на рахування не планується |
|----------------------|--|----------------------------------|---|---|
| | Впроваджується | Складено детальний план переходу | Планується, але детального плану не існує | |
| Албанія | | + | | |
| Білорусь | | | + | |
| Боснія і Герцеговина | | | + | |
| Хорватія | | | + | |
| Грузія | + | | | |
| Казахстан | + | | | |
| Киргизія | | | + | |
| Молдова | | | + | |
| Чорногорія | | | + | |
| Сербія | | | + | |
| Таджикистан | | | + | |
| Україна | + | | | |
| Узбекистан | | | | + |

В Україні відсутній офіційний переклад останніх редакцій МСБОДС, склад яких значно оновлюється, зокрема з 2016 року. Зважаючи на низький рівень володіння українськими фахівцями в цій сфері англійською мовою, науковці (практики) в основному оперують попередніми редакціями 2010 року. Такий підхід не підвищує якість національних актів, спричиняє відставання від останніх світових тенденцій в методології обліку суб'єктів державного сектору [8].

Проведенні дослідження нормативно-правового забезпечення застосування методу визнання доходів у бухгалтерському обліку державного сектора України свідчить про практично відсутність їх використання. Визначення цих методів (нарахування, касового)

та роз'яснення щодо їх застосування наведено лише в деяких нормативно-правових документах, зокрема в Бюджетному кодексі, Стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектора на 2007–2015 рр., Положенні про організацію бухгалтерського обліку та звітності виконання державного і місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України.

Для поступового переходу України до використання в обліку методу нарахування та визначення строків визнання доходів слід передбачити зміни в нормативно-правових актах, а саме: в Бюджетному кодексі України, Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 124 «Доходи». У них пропонується визначити метод формування доходів бюджетних установ, зазначених у Глосарії термінів МСБОДС. Для цього в Бюджетному кодексі України необхідно зазначити метод формування бюджету та метод визначення доходів бюджетних установ. У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і НП(С)БОДС 124 «Доходи» під методом нарахування пропонується розуміти визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно, протягом усього терміну корисної служби; під касовим методом – визнання операцій на підставі руху грошових коштів [7].

Також слід звернути увагу на відсутність в законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ. Останнє не дозволяє отримувати повну, достовірну та прозору та зіставну інформацію про фінансовий стан держави. Відзначається також відсутність єдиної облікової політики та вироблення методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності. Для продовження реструктуризації системи бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки та наближення його до міжнародної практики обліку і фінансової звітності необхідно здійснити ряд найважливіших заходів методологічного та інформаційно-консалтингового характеру [9].

Суттєвою проблемою, особливо у сільській місцевості, є запровадження у бюджетних установах автоматизації ведення бухгалтерського обліку та введення електронного документообігу, зокрема, подання електронної звітності. Адже, часткова автоматизація не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [10].

Вдосконалення шляхом уніфікації вимагає організація фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ й програмне забезпечення ведення обліку та складання звітності. Уніфіковані підходи, єдині бази даних та інформаційні системи нададуть можливість обміну інформацією між суб'єктами державного сектору, Міністерством фінансів та профільними міністерствами України, Державним казначейством. Особливої уваги при цьому вимагає спеціалізована профільна підготовка та перепідготовка кадрів фінансово-бухгалтерських служб саме у державному секторі.

Мінфіну потрібно проаналізувати результати реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34, і Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774, та визначити подальші кроки і строки проведення реформи. Нова стратегія, зокрема, має визначити доцільність переходу на цьому етапі на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахувань для операцій з виконання бюджетів.

Отже, перехід до методу нарахування веде до ускладнення процесу бухгалтерського обліку, оскільки можливо виникнення такого елементу як суб'єктивізм при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання щодо визначення моменту нарахування доходів, а уникнення суб'єктивізму можливе за рахунок чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Перехід від одного методу до іншого здійснюється поетапно з використанням проміжного варіанту – модифікованого методу нарахування. Також

потрібно враховувати те, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому. Такі заходи в кінцевому підсумку призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

ВИСНОВКИ

Таким чином, для подальшого реформування бухгалтерського обліку Мінфіну потрібно буде розробити і затвердити нормативно-правові акти щодо національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також забезпечити співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків.

Актуальність затверджених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та їх відповідність IPSAS буде забезпечена шляхом співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів та відповідного оновлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Методи складення фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів будуть удосконалені з використанням сучасних інформаційних технологій. Мінфіну потрібно розробити програми навчання фахівців суб'єктів державного сектору з питань застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99–115.
4. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики. — 2017. – Випуск 7 (23). – С. 106–117.
5. Зорій М. Н. Адаптація Плану рахунків в бюджетних установах до вимог стандартизації обліку в державному секторі економіки / М. Н. Зорій // Вісник ОНУС. – 2015. – С. 182–185.
6. Адамик О. В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки / О. В. Адамик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів : НУ «Львівська політехніка», 2012. – Випуск 721. – С. 42–48.
7. Натарова О. В. Імовірність застосування методу нарахування в державному секторі [Електронний ресурс] / О. В. Натарова // Науковий вісник НУБІП України 2013. – Випуск № 181. – Режим доступу: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/view/410>.
8. Зубілевич С. Я. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження / С. Я. Зубілевич, Н. М. Позняковська // Вісник НУВГП. Економіка : зб. наук. праць. – Рівне : НУВГП, 2016. – Вип. 2(74). – С. 61–72.
9. Игнатенко Н. Н. Развитие системы бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных организациях в соответствии с международными стандартами / Н. Н. Игнатенко // Економіка та держава. – Київ, 2017. – № 4. – С. 21–23.
10. Кладницька Т. А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – № 6. – Т 1. – С. 156–159.

Стаття надійшла до редакції 25.10.2017 р.