

здійснювані на підставі затвердженого фінансового плану або кошторису та спрямовані за напрямками використання та його видами визначається як цільове асигнування. Це поняття найбільш характеризує можливість представлення даних ресурсів різними фінансовими інституціями та відображення ресурсів за цільовим характером їх надання та здійснення контролю за їх використанням.

Література

1. *Волощук Г.О., Пасічник Ю.В., Прямухіна Н.В.* Фінансові фонди соціального спрямування в Україні: бюджетні, страхові, пенсійні : Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 184 с.
2. *Опарін В.М., Малько В.І., Кондратюк С.Я., Коломієць Г.Б.* Бюджетна система : Навч.-метод. посіб., 2-ге видання, перероб. і доп. — К. : КНЕУ, 2002. — 336 с.
3. *Зайчук О.Б.* Правові питання розвитку небанківського фінансового сектору в Україні // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник, вип. 64. — Харків: Національна юридична академія України. — 2003. — С. 103—109.
4. *Кірієнко Н.* Загальнообов'язкові державні соціальні фонди // Вісник податкової служби України. — 2007. — № 1/2. — С. 31—36.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 657

С.В. Свірко, д-р екон. наук, проф.,
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРИНЦИПИ ТА МЕТОДИ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЙОГО МОДЕРНІЗАЦІЇ

АННОТАЦІЯ. В статтє рассмотрен вопрос обновления принципов и методов отечественного бухгалтерского бюджетного учета в условиях реализации. Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе Украины на 2007—2015 года.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский бюджетный учет, принципы бухгалтерского учета, метод начисления, кассовый метод.

ABSTRACT. *The paper considers the question of principles and methods of updating the national budgetary accounting in the implementation Strategy for modernizing the system of accounting in the public sector in Ukraine.*

KEY WORDS: budgetary accounting, accounting principles, accrual method, cash method.

АНОТАЦІЯ. *У статті розглянуто питання оновлення принципів і методів вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України.*

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський бюджетний облік, принципи бухгалтерського обліку, метод нарахування, касовий метод.

Сучасний етап розвитку вітчизняного бюджетного обліку, до складу якого традиційно входять бухгалтерський облік виконання кошторисів і бухгалтерський облік виконання бюджетів, має специфічну ознаку, яка полягає у чіткому визначенні напрямів і завдань розвитку вказаної складової національної системи бухгалтерського обліку через нормативний документ Кабінету міністрів України — Наказ №34 від 16.01.07 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 рр.». Вказаним нормативним документом закріплено три основні напрями модернізації бухгалтерського бюджетного обліку — удосконалення власне бухгалтерського обліку, фінансового звітності та організації бухгалтерського обліку. За логікою побудови технології облікового процесу, першоджерельним напрямом виступає удосконалення бухгалтерського обліку, серед головних завдань якого вирізняється положення з гармонізації вітчизняної методології бюджетного обліку до міжнародних підходів, закріплених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Зауважимо, що передусім йдеться про оновлення принципів бухгалтерського бюджетного обліку та перехід від касового методу до методу нарахування, на якому і базуються МСБОДС.

Нагадаймо, що ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема: обачність, повне висвітлення, автономність, послідов-

ність, безперервність, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. На забезпечення єдності складових національної системи бухгалтерського обліку Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» закріплено поняття принципу бухгалтерського обліку, а також склад принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (табл. 1) [2].

Розгляд дії наведених у табл. 1 принципів у межах оновленої системи бюджетного обліку, шляхом їх співставлення з методологічними підходами прийнятих НС(П)БОДС, вказує на реальну їх дієвість, яка раніше за певними позиціями мала суто декларативний характер; йдеться про принципи автономності та нарахування відповідності доходів і витрат [3, с. 115—123]. Варто зазначити, що існуюче бюджетне законодавство знижує повноту реалізації принципу автономності, оскільки положення ст. 116—120 Бюджетного кодексу України, а також положення ст. 1 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами чітко вказують на можливість впливу головних розпорядників коштів на порядок фінансового забезпечення розпорядників бюджетних коштів, у разі порушення останніми певних положень бюджетного законодавства [4; 5].

Таблиця 1

**ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ВІДПОВІДНО ДО НС(П)БОДС 101**

Назва принципу	Характеристика принципу
автономності суб'єкта державного сектору	за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив
безперервності діяльності	передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
періодичності	передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності

Закінчення табл. 1

Назва принципу	Характеристика принципу
історичної (фактичної) собівартості	за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
нарахування та відповідності доходів і витрат	за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів; при цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей
повного висвітлення	згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі
послідовності,	який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики; зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
обачності	згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору
превалювання змісту над формою	за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
єдиного грошового вимірника	передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці

Застосування в бухгалтерському бюджетному обліку відповідними його суб'єктами принципу нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає поступовий перехід від касового принципу до принципу нарахування. Принцип нарахування є основоположним в МСБОДС і обов'язковість його запровадження у національну практику ведення бюджетного обліку закріплено нормативними документами світового рівня [6; 7]. Отже, формування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

на основі МСБОДС без прийняття за їх основу принципу нарахування є неможливим. Звернімося до характеристики цього принципу та альтернативного підходу — касового принципу (відповідні похідні (інколи в спеціалізованій літературі подаються як аналоги) — метод нарахування та касовий метод).

Світова облікова теорія та методологія визначає вказані методи (принципи) як альтернативні [8]: касовий метод обліку передбачає відображення доходів у момент їх отримання, а витрати — у момент їх здійснення; згідно методу нарахування доходи і витрати визнаються в момент їх виникнення. Оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування — визнання всіх операцій у момент їх виникнення (у момент виникнення або зміни вартості активів або зобов'язань), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату. Так, за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошами, що надійшли до суб'єкту, витрати — витраченими грошовими коштами, а тому фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів у наслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів і витрат за певними періодами, при цьому:

$$Д = ГКн - ПСгкод + КСгкод; \quad (1)$$

де Д — доходи;

ГКн — грошові кошти, що надійшли впродовж фінансового року;

ПСгкод — початкове сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

КСгкод — кінцеве сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

$$В = ГКс - ПСгкск + КСгкск, \quad (2)$$

де В — витрати;

ГКс — грошові кошти, сплачені впродовж фінансового року;

ПСгкск — початкове сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);

КСгкск — кінцеве сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам).

Отже, застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів і витрат, але й фінансових результатів; у той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

У цілому, альтернативність вказаних методів проявляється в сукупності таких ознак (табл. 2) [9; 10].

Таблиця 2

**ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ
ТА КАСОВОГО МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Метод нарахування	Касовий метод
Доходи визнаються в момент їх виникнення, яке може відбуватись до і після їх отримання	Доходи визнаються в момент їх отримання, яке може відбуватись до і після виникнення доходів
Витрати визнаються в момент їх фактичного здійснення, яке може передувати або слідувати витрачання грошових коштів	Витрати визнаються в момент витрачання грошових коштів, якому може передувати фактичне їх здійснення або слідувати за ним
Фінансова звітність зіставляє доходи з понесеними за рахунок цих доходів витратами, а отже більш точно відображає результати їх діяльності	Фінансова звітність відображає доходи та витрати за угодами, що були остаточно реалізовані, а не коли реально виникли доходи та здійснено витрати
Активи й зобов'язання, крім грошових коштів, у бухгалтерському обліку не відображаються	Активи й зобов'язання в обліку відображаються; списання активів на видатки здійснюється пропорційно протягом усього терміну корисної служби, шляхом нарахування зносу
Дебіторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не отримана по факту реалізації	Дебіторська заборгованість не фіксується

Закінчення табл. 1

Метод нарахування	Касовий метод
Кредиторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не здійснена по факту закупівлі	Кредиторська заборгованість не фіксується
Доходи і витрати фіксуються повністю, при одночасному обліку часткових надходжень і виплат, що здійснюються протягом тривалого часу	Відсутній механізм відстеження часткових виплат

Таким чином, як видно з табл. 2, головною відмінністю касового методу обліку й обліку за методом нарахування виступає момент визнання операції або момент її реєстрації.

Зауважимо, що в процесі створення МСБОДС було опрацьовано не тільки касовий метод і метод нарахування, а також їх модифіковані версії, які застосовувались у практиці вітчизняного бюджетного обліку [11].

Загальна характеристика модифікованих методів обліку полягає у наступному:

— модифікований касовий метод надає можливість реєстрації не тільки операцій з надходження та вибуття грошових коштів суб'єктів обліку, але й інших активів і зобов'язань, для реєстрації яких уводяться додаткові рахунки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів України);

— модифікований метод нарахувань передбачає реєстрацію операцій при здійсненні, тобто доходи й видатки нараховуються, а активи й зобов'язання визнаються при здійсненні операції. Особливість цього методу полягає в тому, що при ньому не нараховується амортизація, нефінансові активи відразу після придбання списуються на видатки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання кошторисів в Україні).

Світова облікова практика свідчить про адаптаційну роль модифікованих методів обліку в процесі переходу від касового методу до методу нарахувань. Узагальнення її положень надали змогу сформувані такі недоліки та переваги вказаних останніх методів обліку (табл. 3) [9—11; 12, р. 15—38; 13].

ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ КАСОВОГО МЕТОДУ ТА МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ

	Касовий метод	Метод нарахування
П Е Р Е В А Г И	<ul style="list-style-type: none"> — простота в застосуванні сприяє простоті формування звітності, що дозволяє забезпечити своєчасність її складання, вірогідність і порівнянність; — дозволяє оцінювати відповідність видатків бюджетним асигнуванням; — не вимагає високої кваліфікації фахівців, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку 	<ul style="list-style-type: none"> — реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; — облік усіх ресурсних потоків, у тому числі й тих, які не приводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); — можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; — можливість роздільного обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних з ним, але незгоджених у тимчасовому періоді (одержання коштів і право на одержання коштів; виплата коштів і юридичне зобов'язання виплатити коштів); — можливість обліку некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської заборгованості
Н Е Д О Л І К И	<ul style="list-style-type: none"> — суб'єктивність при визначенні моменту реєстрації або визнання операції; — обмеженість охоплення операцій касовими потоками поточного звітного періоду; — обмеженість обліку й звітності використаним коштів, не прийняття необхідності обліку й звітності в сфері керування фінансами; — нездатність задовольнити потреба в інформації з активів, зобов'язань і щодо впливу поточного споживання на запаси активів; — проблема ідентифікації боргових зобов'язань при наявності кредиторської й дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду; — можливість використання тільки з метою короткострокового бюджетного контролю; — невідповідність шлях моніторингу якості й ефективності діяльності органів державної влади й оцінки результативності реалізованих програм 	<ul style="list-style-type: none"> — складність процесу бухгалтерського обліку; — за умов відсутності чіткої регламентації, існує можливість виникнення ускладнень з визначенням терміну визнання доходів, витрат, діапазону активів і зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів

Досвід міжнародної облікової практики свідчить на користь застосування в обліку касового методу суб'єктами малого бізнесу та методу нарахування іншими підприємствами та організаціями [14—16]. Варто зазначити, що усе більше країн, що раніше використовували при складанні звітності державного сектору касовий метод або різні модифіковані методи обліку, стали визнавати перевага методу нарахування й переходити на його застосування [10].

Зважаючи на визначені недоліки методу нарахування, запровадження вказаного принципу в облікову практику суб'єктів бухгалтерського бюджетного обліку потребує вирішення таких завдань: автоматизації системи бухгалтерського обліку; чіткої регламентації порядку обліку доходів, витрат і видатків, а також інших об'єктів обліку.

Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34 / Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541 / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

3. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т імені Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 520 с.

4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. ComparisonofCashMethodandAccrualMethodofaccounting / Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison_of_Cash_Method_and_Accrual_Method_of_accounting.

6. Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку: Закон Верховної Ради України від 24.09.08 № 591-VI / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=591-17>.

7. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

8. ComparisonofCashMethodandAccrualMethodofaccounting / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://en.wikipedia.org/wiki/ComparisonofCashMethodandAccrualMethodofaccounting>.

9. StanSnyder. Understandingcashandaccrualbasisaccounting / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://office.microsoft.com/en-us/support/understanding-cash-and-accrual-basis-accounting-NA010164612.aspx>.

10. Руководство по управлениюрегиональными и муниципальными финансами. Т. 1. Гл. 6: Бюджетный учет и отчетность / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_3.6_Final_report_7.pdf.

11. Методы учета / Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://geoims.com/osnovy-byudzhethnogo-ucheta/metody-ucheta>; AccountingMethods [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2205.asp.

12. John J. Glynn. Publicsectorfinancialcontrolandaccounting. — Blackwell: Oxford, NewYork, N.Y., USA, 1993. — 278 p.

13. Реорганизация системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://udik.com.ua/books/book-1356/>.

14. AccrualMethodAccounting / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2208.asp.

15. CashMethodAccounting / Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2206.asp.

16. Cashvs. AccrualAccounting / Сайт у мережі Інтернет [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nolo.com/legal-encyclopedia/cash-vs-accrual-accounting-29513.html>.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 657

Н.М. Старченко, асистент кафедри обліку
в кредитних і бюджетних установах
та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ

АННОТАЦИЯ. Стаття посвящена определению содержания, составляющих, классификационных признаков выплат работникам учреждений сектора общего государственного управления Украины, выделению их в отдельный учетный объект.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: труд, выплаты работникам, заработная плата, краткосрочные выплаты, прочие долгосрочные выплаты работникам, выплаты при увольнении, фонд оплаты труда.

ABSTRACT. This article is devoted to content, components, classification features employee benefits institutions to general government of Ukraine, distinguishing them in a separate account object.