

Ловінська Л. Г.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

Сушко Н. І.,

кандидат економічних наук, доцент,
начальник управління методології
обслуговування бюджетів,
бухгалтерського обліку та звітності
Державної казначейської служби України

ТЕНДЕНЦІЇ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Розглянуто підходи до реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті імплементації міжнародного законодавства у вітчизняне нормативне поле. Проаналізовано ключові новації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, їх відповідність міжнародним стандартам. Виявлено проблемні питання реформування бухгалтерського обліку, наведено шляхи їх розв’язання.

The approaches to reforming the accounting in the public sector of Ukraine within the context of implementation the international law in domestic regulatory field are discussed. Analysis of the key innovations in national regulations (standards) of accounting and reporting in the public sector and their conformity with the international standards is conducted. Obstacles to accounting reform are proposed and the ways to overcome them are proposed.

Ключові слова: бухгалтерський облік, державний сектор, реформування, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору, Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Сучасний етап становлення нормативно-правового забезпечення економічної діяльності в Україні характеризується процесами адаптації до практики світової економіки і глобалізаційних зрушень, адже саме ці процеси визначають потребу в імплементації положень міжнародного законодавства в національне.

Першим кроком до імплементації міжнародного законодавства у вітчизняне нормативне поле стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР¹. Протягом наступних років як Україна, так і Європейський Союз провадили плідну роботу з вироблення

¹ Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi\(240\)](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi(240)).

механізму реалізації визначених Угодою положень, який затверджено низкою нормативно-правових актів².

Деталізація напрямів діяльності в цій сфері знайшла відображення у Плані дій “Україна — Європейський Союз. Європейська політика сусідства”, схваленому Кабінетом Міністрів України та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом³. Зазначимо, що п. 2.3.5 “Інші ключові сфери” цього Плану визначено основні завдання у сфері фінансового контролю, безпосередньо пов’язані з питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема: підвищити прозорість управління державними фінансами, включаючи розробку й імплементацію стратегії модернізації системи обліку Державного казначейства України.

Цей міжнародний документ вперше визначив і затвердив принцип гармонізації світової та національних практик бухгалтерського обліку в бюджетній сфері через імплементацію міжнародних облікових підходів у державному секторі у вітчизняне нормативне поле.

Із метою забезпечення виконання поставленого завдання було розроблено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр., яка міститься серед переліку заходів щодо виконання Плану дій Україна — ЄС, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 238-р (розд. 7, ст. 68). Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки” від 16.01.2007 № 34 визначає загальні напрями вдосконалення обліку та його організації в державному секторі країни⁴.

Завданнями Стратегії є перегляд вітчизняної методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, а також створення уніфікованого організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Загалом вона спрямована на вдосконалення: управління

² Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98; Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 14.09.2000 № 1072/2000; Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi\(148\)](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi(148)); Про Концепцію адаптації законодавства України : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi\(215\)](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi(215)); Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 21.11.2002 № 228-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi\(216\)](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi(216)).

³ План дій “Україна — Європейський Союз”. Європейська політика сусідства : схвал. Кабінетом Міністрів України 12.02.2005; Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом — 21.02.2005 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693.

⁴ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi\(204\)](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi(204)).

державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньо- й довгостроковий періоди; порядку складання й виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю процесу виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Внаслідок реалізації Стратегії очікується досягнення адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів; розроблення й запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та одержання інформації про фінансові операції, які здійснюються в державному секторі; установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Державного казначейства України та суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору; удосконалення системи підготовки й перепідготовки кадрів із питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення прозорості й відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності — надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Облік діяльності будь-якого суб'єкта державного сектору має низку особливостей, зумовлених передусім необхідністю дотримання вимог законодавчих і нормативно-правових актів, якими регулюються бюджетні правовідносини в Україні. Таким чином, організація бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, на відміну від обліку на підприємствах, має такі особливості: здійснюється в розрізі кодів бюджетної класифікації; не використовує таке поняття, як “професійне судження”. Окремі операції суб'єктів державного сектору (державний внутрішній та зовнішній борги, бюджетні зобов'язання, надходження до бюджету, трансферти тощо) відсутні навіть у понятійному вигляді в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України для підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в державному секторі також присвячено декілька рішень уряду, якими затверджено: Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні⁵ і Стратегію модернізації системи управління державними фінансами⁶.

⁵ Про затвердження Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>.

⁶ Про затвердження Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p>.

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачено такі завдання: адаптація національної нормативної бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом внесення змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; розроблення й затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти; затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені в міжнародних стандартах.

Стратегія модернізації системи управління державними фінансами передбачає продовження розпочатих реформ модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та гармонізацію нормативно-правового забезпечення системи управління фінансами з нормами і правилами, прийнятими в державах — членах Євросоюзу.

Подальшої уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектору до національної системи бухгалтерського обліку.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу прийнято міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (*дали* — МСБОДС).

Необхідно зазначити, що МСБОДС являють собою офіційно прийняті вимоги до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*дали* — МСБО), виданих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відомою раніше, як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально збережено підходи, визначені в МСБО, якщо з того чи іншого питання обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей у державному секторі.

МСБОДС поширюються на всіх суб'єктів державного сектору за винятком державних комерційних підприємств.

Під терміном “державний сектор” у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій) та місцеві (наприклад, міські, районні чи селищні), а також відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства).

Відповідно до п. 2 ст. 22 Господарського кодексу України⁷ до суб'єктів державного сектору економіки належать суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

⁷ Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

Згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до органів державного сектору в Україні належать⁸:

- міністерства, інші центральні й місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні та комунальні підприємства, установи й організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більше ніж 50 % акцій (часток, паїв) належать державі або суб'єктам комунальної власності;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи й організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються в їхньому розпорядженні в разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно (далі — державні ресурси) лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів.

Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, наведене в МСБОДС, що підтверджує відповідність розуміння поняття “державний сектор” в Україні міжнародній практиці.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, складена відповідно до МСБОДС, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й грошові потоки суб'єкта, а також відобразити ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Окрім того, вона може надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, установлені законодавчими органами. Отже, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору є дещо іншими порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектору. Фінансова звітність державного сектору — це ключова ланка в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Фінансовий звіт суб'єкта господарювання державного сектору згідно з МСБОДС має включати такі складові: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікову політику і примітки до фінансових звітів.

⁸ Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 // Офіційний вісник України. — 2005. — № 22. — Ст. 1224. — С. 75.

Облікова політика суб'єкта господарювання державного сектору, звітність якого складається відповідно до МСБОДС, повинна відповідати вимогам кожного застосованого міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору. При цьому інформація, що подається у фінансових звітах, має відповідати принципам доречності й достовірності.

Достовірність фінансової інформації трактується як достовірність обчислення фінансових результатів діяльності й характеристики фінансового стану, відображення економічної сутності господарських операцій, а не лише їхньої юридичної форми, нейтральність подання даних, об'єктивний вибір способів оцінки, повнота в усіх істотних аспектах.

Слід зазначити, що трактування принципів облікової політики стосовно суб'єктів державного сектору також має специфічні аспекти. Так, відображення економічної сутності, що превалює над юридичною формою операцій, передбачене в МСБО, у МСБОДС тлумачиться вже як відображення не лише юридичної форми, а ще й економічної сутності. Це зумовлено функцією інформаційного забезпечення даними фінансової звітності фінансового контролю ресурсів, наданих суб'єкту господарювання державного сектору.

Принцип безперервності, який передбачає під час складання фінансової звітності оцінку здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі, також має особливості. Вони зумовлені необхідністю в процесі складання фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошені структурні перебудови організаційних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування тощо. Тобто за певних умов дотримання принципу безперервності під час складання фінансової звітності може бути недоречним. Окрім того, цей принцип не поширюється на фінансову звітність органів державної влади.

У міжнародній практиці для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в державному секторі передбачено 32 стандарти бухгалтерського обліку. Українською перекладено лише 26 міжнародних стандартів. Офіційний переклад розміщено на веб-сайті Міністерства фінансів України.

На сьогодні в Україні відсутній переклад державною мовою шести міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (27 “Сільське господарство”; 28 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”; 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”; 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”; 31 “Нематеріальні активи”; 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента”).

Наведений аналіз методологічних і організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи зумовлене необхідністю приведення засад бухгалтерського обліку

державного сектору у відповідність з умовами функціонування суб'єктів у ринковому середовищі.

В умовах гармонізації економічних систем світової спільноти МСБОДС відводиться роль концептуальних положень. Концептуальні положення міжнародних стандартів, як правило, стають основою для розробки країною власних стандартів бухгалтерського обліку, які доповнюють відповідні стандарти з урахуванням соціально-економічного розвитку відповідної країни. При цьому важливим є вивчення теоретичних засад міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі та загальних базових позицій МСБОДС.

Із метою вчасного виконання завдань, поставлених у процесі реалізації реформи бухгалтерського обліку, наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 затверджено План-графік розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України (*дали* — План-графік)⁹.

У 2010 р. до Плану-графіка внесено зміни в частині доповнення новими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (*дали* — НП(С)БОДС) та уточнення назв положень (стандартів), а також термінів їх затвердження, у 2011 р. — у частині термінів їх затвердження.

Слід звернути увагу на порядок нумерації НП(С)БОДС. Для зручності застосування нумерація складається з трьох знаків. Національні положення (стандарти) фінансової звітності нумеруються починаючи зі 101-го стандарту; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку нумеруються починаючи зі 121-го стандарту.

Розробка НП(С)БОДС здійснювалася спільно Міністерством фінансів та Державним казначейством.

В Україні на сьогодні План-графік виконано — затверджено 19 НП(С)БОДС, які гармонізовані з МСБОДС. Окремі стандарти, що планувалися до прийняття, затверджено як зміни до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності (табл. 1). У табл. 2 проілюстровано відповідність НП(С)БОДС та МСБОДС.

Запровадження НП(С)БОДС дасть змогу на якісно новій основі одержувати повну інформацію про державний сектор України й порівнювати показники про надходження та видатки державного й місцевих бюджетів із аналогічними показниками інших держав.

Для внутрішніх користувачів така інформація стане базовою під час планування й розробки податково-бюджетної політики, здійснення оцінки впливу діяльності державного сектору на економіку країни.

⁹ Про затвердження Плану-графіка розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 25.02.2011 № 281) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009.

Таблиця 1. Перелік запланованих і затверджених Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

Заплановані згідно з Планом-графіком розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України	Розроблені (2009—2011 рр.)	Затверджені (2009—2012 рр.)	Підлягає затвердженню в 2012 р.
1	2	3	4
Подання фінансової звітності	101 Подання фінансової звітності	101 Подання фінансової звітності	Внесено зміни до 101 Подання фінансової звітності, до яких включено норми.
Події після дати звітності	104 Події після дати звітності	Зміни до 101 Подання фінансової звітності, до яких включено норми:	106 Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності
Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	134 Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	104 Події після дати балансу 134 Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	
Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності	106 Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності (підготовлено зміни до 101 Подання фінансової звітності)	—	
Консолідована фінансова звітність	102 Консолідована фінансова звітність	102 Консолідована фінансова звітність	Внесено зміни до 102 Консолідована фінансова звітність, до яких включено норми:
Оприлюднення інформації про загальний державний сектор	107 Розкриття інформації про сектор загального державного управління (підготовлено зміни до 102 Консолідована фінансова звітність)	—	107 Розкриття інформації про сектор загального державного управління
Фінансова звітність за сегментами	103 Фінансова звітність за сегментами	103 Фінансова звітність за сегментами	—
Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	—	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
Основні засоби	121 Основні засоби	121 Основні засоби	—
Нематеріальні активи	122 Нематеріальні активи	122 Нематеріальні активи	—
Запаси	123 Запаси	123 Запаси	—
Доходи	124 Доходи	124 Доходи	—
Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	—
Оренда	126 Оренда	126 Оренда	—
Зменшення корисності активів	127 Зменшення корисності активів	127 Зменшення корисності активів	—

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
Забезпечення, передбачені зобов'язання та передбачені активи	128 Забезпечення, передбачені зобов'язання та передбачені активи	128 Забезпечення, передбачені зобов'язання та передбачені активи	—
Інвестиційна нерухомість	129 Інвестиційна нерухомість	129 Інвестиційна нерухомість	—
Вплив змін валютних курсів	130 Вплив змін валютних курсів	130 Вплив змін валютних курсів	—
Будівельні контракти	131 Будівельні контракти	131 Будівельні контракти	—
Виплати працівникам	132 Виплати працівникам	132 Виплати працівникам	—
Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах	134 Фінансові інвестиції	—	133 Фінансові інвестиції
Облік інвестицій в асоційовані компанії			
Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	135 Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	—	134 Фінансові інструменти
Витрати на позики	136 Витрати	—	135 Витрати
Разом	23	15	4

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України (див.: Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publisch/category/main?cat_id=83009).

Таблиця 2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, які розроблено на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

НП(С)БОДС	МСБОДС
101 Подання фінансової звітності	1 Подання фінансових звітів 2 Звіт про рух грошових коштів 14 Події після дати звітності 20 Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін 24 Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
102 Консолідована фінансова звітність	6 Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання 22 Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
103 Фінансова звітність за сегментами	18 Звітність за сегментами
105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	10 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
121 Основні засоби	17 Основні засоби
122 Нематеріальні активи	—
123 Запаси	12 Запаси
124 Доходи	9 Дохід від операцій обміну 23 Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)
125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	3 Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці
126 Оренда	13 Оренда
127 Зменшення корисності активів	21 Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти 26 Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
128 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	19 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
129 Інвестиційна нерухомість	16 Інвестиційна нерухомість
130 Вплив змін валютних курсів	4 Вплив змін валютних курсів
131 Будівельні контракти	11 Будівельні контракти
132 Виплати працівникам	25 Виплати працівникам
133 Фінансові інвестиції	8 Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах 7 Облік інвестицій в асоційовані компанії
134 Фінансові інструменти	15 Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135 Витрати	5 Витрати на позику

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України (див.: Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009).

Аналіз відповідності НП(С)БОДС міжнародним стандартам показав, що МСБОДС імplementовані в національне нормативно-правове поле з урахуванням економіко-правових особливостей державного сектору України. Фактично НП(С)БОДС, зберігаючи методологічні засади МСБОДС, не копіюють їх у буквальному розумінні.

Дослідження відповідності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 101—105 міжнародним стандартам виявило, що НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” враховує вимоги п’яти МСБОДС, а саме: 1 “Подання фінансових звітів”; 2 “Звіт про рух грошових коштів”; 14 “Події після дати звітності”; 20 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” і 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”. НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” враховує вимоги двох міжнародних стандартів, а саме: 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання” і 22 “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор”. НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” враховує вимоги МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”, а НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” — вимоги МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.

Вимоги МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” враховано у НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”.

НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи й незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Інноваційними в цьому стандарті є два моменти: порядок переоцінки нематеріальних активів та їх амортизація. У стандарті зазначається: якщо у звітному році до проведення дооцінок відбулась уцінка об’єкта нематеріальних активів, то сума його дооцінки має визначатися доходами суб’єкта державного сектору в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки із зарахуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітного року.

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулась дооцінка об’єкта нематеріальних активів, то сума його уцінки буде зараховуватись на зменшення фонду дооцінки, але не більше від суми дооцінки із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів.

Вартість нематеріального активу з визначеним терміном корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом терміну його корисного використання (експлуатації).

Амортизацію нематеріальних активів суб’єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

НП(С)БОДС 123 “Запаси” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Стандартом запроваджено єдину класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку запасів, яка дещо відрізняється від класифікації, передбаченої у відповідному МСБОДС 12, зокрема, не включає такі групи активів, як запаси озброєння, запаси складів споживчих товарів; стратегічні запаси (наприклад, енергетичні резерви); запаси не випущеної валюти, поштових матеріалів, що утримуються для продажу (наприклад, марки), землі/нерухомості, яка утримується для продажу. Це зумовлено особливостями господарської діяльності державного сектору в Україні та її законодавчим забезпеченням.

НП(С)БОДС 124 “Доходи” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

У міжнародній практиці для обліку доходів застосовуються МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” і 23 “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)”.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 “Доходи” дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Однак у МСБОДС 9 визначено, що дохід слід оцінювати за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

У більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їхніх еквівалентів, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте в разі відстрочення надходження грошових коштів або їхніх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб’єкт господарювання може надати безпроцентний кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка процента якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із застосуванням умовної ставки процента.

НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін у облікових оцінках, змін у обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок. Методологічні засади, на яких базується цей стандарт, як, власне, і форми фінансової звітності, є абсолютно новими для державного сектору України та відповідають загальноновизнаній міжнародній практиці. Водночас у цьому стандарті відсутні класифікація й розкриття інформації про екстраординарні статті, а також окреме розкриття інформації про певні статті у фінансових

звітах, що зазначена у МСБОДС 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”.

НП(С)БОДС 126 “Оренда” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців. Відмінність цього стандарту від відповідного міжнародного полягає в тому, що отримані суб'єктом державного сектору (орендарем) в операційну оренду активи відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. У МСБОДС 13 “Оренда” ця норма відсутня.

НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

При визначенні потенціалу корисності активу в рамках вітчизняної облікової практики йдеться про активи, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, проте вони не розглядаються окремо від активів, що генерують грошові кошти.

На сьогодні ознакою того, що бюджетні установи являють собою неприбуткові організації, є наявність в їхній діяльності в переважній більшості активів, які не генерують грошові кошти. Разом із тим бюджетні установи й організації можуть здійснювати операції підприємницького характеру, зараховуючи фінансовий результат на збільшення/зменшення кошторису доходів та видатків у наступному році.

Активи суб'єктів державного сектору (як ті, що генерують, так і ті, що не генерують грошові кошти) обліковуються за однаковими принципами й підходами, що суперечить міжнародній обліковій практиці.

Якщо в міжнародній практиці під час переоцінки активів, які не генерують грошові кошти, передусім ураховують умови, за яких слід здійснити переоцінку активів, то у вітчизняній практиці відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 ураховують поріг суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів у розмірі 10 % відхилення, що є менш коректним порівняно з міжнародною практикою.

НП(С)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи та її розкриття у фінансовій звітності. Цей стандарт не поширюється на визнання й оцінку зобов'язань, забезпечень, непередбачуваних зобов'язань та непередбачуваних активів, що визначаються в інших НП(С)БОДС, а також на зобов'язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг.

Водночас у МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” класифікація винятків є ширшою. Він не поширюється на забезпечення та непередбачені зобов'язання, які:

а) виникають у результаті надання соціальних пільг; вони забезпечуються суб'єктом господарювання, який не отримує компенсацію, що приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, із метою отримання компенсації від одержувачів цих виплат;

б) є результатом фінансових інструментів, обліковуваних за справедливою вартістю;

в) є результатом контрактів, що підлягають виконанню (за винятком обтяжливих контрактів), та підпорядковуються іншим положенням цього параграфа;

г) виникають у страхових суб'єктів господарювання від контрактів із власниками страхових полісів;

г) підпадають під сферу застосування інших МСБОДС;

д) виникають у зв'язку з податками на прибуток чи еквівалентами податків на прибуток;

е) виникають у результаті виплат працівникам, за винятком виплат у разі звільнення, які здійснюються внаслідок реструктуризації, розглянутої в цьому Стандарті.

Відповідно до НП(С)БОДС зобов'язання поділяються на: довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів.

У МСБОДС 19 такий поділ відсутній; крім того, зазначено, що забезпечення слід визнавати, якщо:

а) суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;

б) імовірно, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення заборгованості;

в) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Якщо ці умови не виконуються, забезпечення не визнається.

НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Слід зазначити, що дотепер у бухгалтерському обліку державного сектору України такий об'єкт обліку, як "інвестиційна нерухомість", був відсутній, отже, не використовувалися таке поняття й методики обліку інвестиційної нерухомості.

Якщо порівнювати текст цього стандарту з відповідним міжнародним, можна помітити низку неузгодженостей. Так, згідно з НП(С)БОДС 129 витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

У МСБОДС 16 "Інвестиційна нерухомість" визначено, що подальші видатки, пов'язані з уже визнаною інвестиційною нерухомістю, слід додавати до балансової вартості інвестиційної нерухомості, якщо існує ймовірність

одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності протягом усього терміну експлуатації інвестиційної нерухомості, що перевищує останні визначені стандартні виробничі характеристики існуючої інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені. Крім того, зазначається, що суб'єктові господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості або модель оцінки за собівартістю й застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати фактичний ринковий стан та обставини на звітну дату, а не на дату в минулому чи в майбутньому.

Після первісного визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель оцінки за собівартістю, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід МСБОДС 17 "Основні засоби", тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація й будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Така модель оцінки інвестиційної нерухомості може бути використана за умови іншого бюджетного законодавства й розвиненіших ринкових відносин у країні.

Дослідження відповідності НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів" і 131 "Будівельні контракти" міжнародним стандартам виявило, що НП(С)БОДС 130 гармонізовано з МСБОДС 4 "Вплив змін валютних курсів", а НП(С)БОДС 131 — із МСБОДС 11 "Будівельні контракти".

НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів" визначає загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України. Норми цього стандарту відповідають міжнародній та чинній практиці у вітчизняному державному секторі.

НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти" визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності. Він регулює порядок визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу.

Цим стандартом встановлено методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, методику розрахунку кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом із фіксованою ціною, за будівельним контрактом за ціною "витрати плюс", складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту.

Підсумовуючи викладене, зазначимо: НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які є основою для розробки країною власних стандартів бухгалтерського обліку. МСБОДС містять

єдині методологічні підходи до оцінки й розкриття інформації. Їхні положення є набагато ширшими, ніж ті, що враховані у НП(С)БОДС, розроблені для вітчизняного державного сектору. НП(С)БОДС відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства. Поглиблення ринкових відносин в Україні, удосконалення державного управління неминуче приведуть до прямого запровадження МСБОДС, як це відбулося в корпоративному секторі національної економіки.

Разом із тим слід урахувувати, що при запровадженні НП(С)БОДС перед суб'єктами державного сектору постане низка проблем, а саме:

— деякі положення бюджетного законодавства й нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку не повною мірою відповідають вимогам застосування методу нарахування. В українському законодавстві чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі й консолідації інформації про виконання бюджетів. Унаслідок застосування різних методів ведення бухгалтерського обліку в органах державного сектору запроваджені й діють декілька планів рахунків бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються за структурою й деталізацією;

— перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує вироблення єдиної облікової політики й напрацювання нормативно-правових актів, які встановлюють вимоги щодо обліку та звітності в державних органах і установах з урахуванням міжнародних норм;

— відсутнє програмне забезпечення, яке має враховувати особливості застосування НП(С)БОДС;

— перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує навчання бухгалтерського персоналу новим правилам ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Викладене свідчить про необхідність *вироблення стратегії та плану запровадження НП(С)БОДС*, до розроблення яких мають терміново приступити Міністерство фінансів та Державна казначейська служба спільно з Методологічною радою з бухгалтерського обліку. Зазначена стратегія має бути спрямована на:

— подальшу гармонізацію положень нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі згідно з вимогами МСБОДС;

— виявлення проблемних питань щодо методичного й організаційного забезпечення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС та опрацювання у зв'язку з цим основних положень даних стандартів та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі;

— розробку методичних рекомендацій щодо заповнення окремих форм фінансової звітності відповідно до вимог МСБОДС та надання іншої методологічної,

методичної допомоги органам державного управління, суб'єктам державного сектору з питань практичного застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

Таким чином, досягти значних результатів у розвитку методології бухгалтерського обліку в державному секторі можна лише на підставі застосування єдиних підходів до ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Відсутність єдиної методології складання звітності про стан виконання кошторисів і бюджетів не сприяє отриманню повної і транспарентної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень та накладає обмеження на здійснення контролю в частині попередження порушень у процесі виконання бюджету.