

УДК 657.471

*Гевлич Л. Л., к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Донецького національного університету (Україна)*

*Гевлич І. Г., к.т.н., доцент, доцент кафедри вищої та прикладної математики
та інформатики Донбаської національної академії будівництва та архітектури
(Україна)*

НАЯВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ

Існуючі проблеми функціонування вітчизняного державного сектору обумовили пошук дієвих інструментів підвищення його ефективності, у тому числі за рахунок оптимізації облікової системи. Метою дослідження є оцінка наявних результатів реформування бухгалтерського обліку у бюджетній сфері з точки зору ідентифікації проблем та пошуку напрямів їх вирішення. В рамках дослідження проаналізовано сучасний стан облікової підсистеми державного сектора України і напрямів її оптимізації в рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 рр., перелік та зміст національних і міжнародних стандартів обліку в державному секторі. За результатами дослідження ідентифіковані проблеми сучасного етапу процесу реформування вітчизняного бюджетного обліку та запропоновані шляхи їх вирішення.

Ключові слова: бюджетний облік, державний сектор економіки, стратегія модернізації, положення (стандарт) обліку.

Табл. 2, літ. 17.

Гевлич Л.Л., Гевлич И.Г.

СУЩЕСТВУЮЩІЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШЕГО РЕФОРМИРОВАНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОГО БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА

Существующие проблемы функционирования отечественного государственного сектора обусловили поиск действенных инструментов повышения его эффективности, в том числе за счет оптимизации учетной системы. Целью исследования является оценка имеющихся результатов реформирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере с точки зрения идентификации проблем и поиска направлений их решения. В рамках исследования проанализировано современное состояние учетной подсистемы государственного сектора Украины и направлений ее оптимизации в рамках Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007-2015 гг., перечень и содержание национальных и международных стандартов учета в государственном секторе. По результатам исследования идентифицированы проблемы современного этапа процесса реформирования отечественного бюджетного учета и предложены пути их решения.

Ключевые слова: бюджетный учет, государственный сектор экономики, стратегия модернизации, положение (стандарт) учета.

Gevlych L.L., Gevlych I.G.

THE AVAILABLE RESULTS AND PROSPECTS FOR FURTHER REFORM OF THE DOMESTIC BUDGET ACCOUNTING

The problems of the domestic public sector resulted in effective search tools for improving its effectiveness, including by optimizing the accounting system. The aim of the study is to assess the resources available accounting reform in the public sector in terms of identifying problems and finding directions to solve them. The study was reviewed the current state of public sector accounting subsystem Ukraine, the Strategy modernization of accounting in the public sector in 2007-2015's, the content of national and international accounting standards in the public sector. The study identified the problems of the present stage of the process of reforming the national budget accounting and proposed solutions.

Keywords: budget accounting, public sector, modernization strategy, position (standard) accounting.

Існуючі проблеми функціонування вітчизняного державного сектору обумовили пошук дієвих інструментів підвищення його ефективності, у тому числі за рахунок оптимізації облікової системи. У свою чергу, бюджетний облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації щодо формування та використання Державного та місцевих бюджетів, а також виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ виступає реальним механізмом трансформації бюджетних ресурсів у чинник ефективного соціально орієнтованого економічного зростання України. Вищевикладене зумовило виділення пошуку перспектив реформування бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України в якості актуальної практичної задачі в загальнонаціональному масштабі.

Проблеми сучасного стану та розвитку облікової системи національного державного сектора розглядалися в роботах Н.В. Борисової, Л.Г. Ловінської, В.М. Метелиці, А. Фаріон, В.М. Хомки, Г.В. Брика, Т.І. Хомуляка, О.М. Чемерис та інших [1-7], проте наявні результати реформування бюджетної сфери не аналізувалися, а перспективи стандартизації бюджетного обліку в Україні не виділялися в якості пріоритету його поліпшення. Акцентування уваги на даному аспекті робить дослідження актуальним і таким, що має теоретичну і практичну цінність.

Метою дослідження є оцінка наявних результатів реформування бухгалтерського обліку у бюджетній сфері з точки зору ідентифікації проблем та пошуку напрямів їх вирішення.

В рамках дослідження поставлені і послідовно вирішені наступні завдання:

- проаналізовано сучасний стан облікової підсистеми державного сектора України і напрямів її оптимізації в рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 рр.;

- проведено критичний аналіз переліку та змісту національних і міжнародних стандартів обліку в державному секторі;

- визначено основні напрями реформування облікової підсистеми державного сектора України.

Згідно із Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 рр. [8] вдосконалення системи вітчизняного бюджетного обліку наразі розглядається через вдосконалення методології обліку та звітності й уніфікацію організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку шляхом стандартизації. Це можна побачити із запланованих заходів щодо реалізації Стратегії: найбільшу питому вагу займають заходи, безпосередньо і опосередковано пов'язані з впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (П(С)БОДС), а саме:

- у рамках удосконалення системи бухгалтерського обліку - безпосередньо розроблення та запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- у рамках удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів - удосконалення методології складання існуючих форм звітності, розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, зокрема, консолідованої, що можливо тільки при дотриманні єдиних концептуальних засад обліку, регламентованих стандартами;

- у рамках створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи - адаптація бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку, закладених у П(С)БОДС, а також посилення контролю за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб та уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, що пов'язано із застосуванням нових регламентів - національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Безперечно, використання інструментарію облікових стандартів здатне значно підвищити ефективність облікової підсистеми в рамках державного сектора, але тільки в умовах чіткого розуміння основних елементів - об'єктів, критеріїв, напрямів стандартизації, вимог, які підлягають регламентації в стандартах, тощо, а також послідовної реалізації програми їх впровадження. Однак аналіз змісту заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі з 2007 року продемонстрував відсутність чіткого плану дій та контролю за виконанням розроблених заходів. Так, неодноразово порушувалися встановлені терміни реалізації Стратегії, зокрема:

- введення в дію національних П(С)БОДС було перенесено з 01.01.2013 р. на 01.01.2015 р. (по факту введені в дію 9 П(С)БОДС, ще 10 планується почати застосовувати з 01.01.2016 р.);

- розробка єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією, була перенесена з 2010-2012 рр. на 2013 р. (по факту застосування плану рахунків передбачається тільки з 01.01.2016 р.);

- адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення бюджетного обліку перенесена з 2010-2012 рр. на 2013-2014 рр.

Самі заходи неодноразово переглядалися та коректувалися: за результатами останньої зміни (Постанова Кабінету Міністрів України № 11 від 09.01.2013 р.) відмінено сім із первинно розроблених дев'ятнадцяти пунктів [8].

В цілому, заходи Стратегії завжди виглядали непослідовно і суперечливо. Зокрема, на 2013-2014 рр. було заплановано наступне:

- адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі;

- розробка методичних рекомендацій щодо впровадження національних П(С)БОДС;

- організація навчання працівників Міністерства фінансів України, органів Казначейства, головних розпорядників коштів державного бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування національних П(С)БОДС.

За логікою, це мало означати, що у 2013 р. в країні вже існує комплексна система облікових стандартів - розроблених, затверджених, готових до впровадження. У цьому сенсі дивно виглядає планування вдосконалення П(С)БОДС у відповідності з міжнародними вимогами в 2013-2015 рр. Чи означає це, що після здійснення адаптації нормативної бази та перенавчання зацікавлених осіб П(С)БОДС будуть переглянуті у відповідності з міжнародними нормами, або що варто почекати перегляду, а потім авральними темпами здійснювати адаптацію та перенавчання, розробники Стратегії не уточнили, однак, продемонстрували непослідовність розроблених заходів.

Крім того, враховуючи квінтесенцію міжнародних облікових стандартів - рекомендаційний і багатоальтернативного характер, поза руслу міжнародних тенденцій виглядають заходи щодо розробки інструкції по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій з виконання державного та місцевих бюджетів.

Прагнення залишити жорстку регламентацію бюджетного обліку при впровадженні міжнародних основ його організації, мабуть, є основним зусиллям розробників даного документа. Дивно, що в результаті реалізації Стратегії вони очікують досягнення «адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів» і «підвищення відповідальності та статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору» [8], що практично недосяжно при декларації жорсткої регламентації облікового процесу в бюджетних установах з боку вищих органів.

При цьому в рамках Стратегії увага акцентується на дефініції національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі як нормативних документах, розроблених Державним казначейством України та головними розпорядниками бюджетних коштів та затверджених міністерством фінансів України. Порівняння ж їх переліку та змісту дозволяє констатувати відповідність національних П(С)БОДС міжнародним стандартам фінансової звітності в державному секторі (МСФЗДС) в редакції 2010 р. по 19 позиціях з 20 - табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз переліку вітчизняних та міжнародних стандартів у державному секторі

№ з/р	Перелік П(С)БОДС станом на 01.09.2013 р.	Перелік МСФЗДС станом на 2010 р.
1	2	3
1	101 «Подання фінансової звітності»	1 «Подання фінансових звітів» 2 «Звіт про рух грошових коштів» 14 «Події після дати звітності» 22 «Розкриття інформації у фінансовій звітності про сектор державного управління» 24 «Подання у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
2	102 «Консолідована фінансова звітність»	6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»
3	103 «Фінансова звітність за сегментами»	18 «Звітність за сегментами»
4	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
5	121 «Основні засоби»	17 «Основні засоби»
6	122 «Нематеріальні активи»	31 «Нематеріальні активи»
7	123 «Запаси»	12 «Запаси»
8	124 «Доходи»	9 «Дохід від операцій обміну» 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
9	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
10	126 «Оренда»	13 «Оренда»
11	127 «Зменшення корисності активів»	21 «Знецінення активів, що не генерують грошові кошти» 26 «Зменшення корисності активів, що генерують грошові кошти»
12	128 «Зобов'язання»	19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
13	129 «Інвестиційна нерухомість»	16 «Інвестиційна нерухомість»
14	130 «Вплив змін валютних курсів»	4 «Вплив змін валютних курсів»
15	132 «Виплати працівникам»	25 «Виплати працівникам»
16	133 «Фінансові інвестиції»	7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
17	134 «Фінансові інструменти»	15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»

		28 «Фінансові інструменти: подання інформації» 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
		30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
18	135 «Витрати»	5 «Витрати на позики»
19	131 «Будівельні контракти»	11 «Будівельні контракти»
20		27 «Сільське господарство»

Проблема в даному випадку полягає не в запозиченні міжнародного аналога, а у можливій відсутності його сучасного змісту тим більше, що на офіційному сайті Міністерства фінансів України представлено перелік міжнародних стандартів станом на 2008 р., що не дозволяє обліковим працівникам зрозуміти сучасні тенденції розвитку міжнародної облікової системи.

Критичний аналіз переліку стандартів для державного сектора в Україні та їх міжнародних аналогів виявив значне зниження обсягу регламентованої інформації у вітчизняних нормативних актах, зокрема:

- за групою стандартів загальнометодологічного регулювання звітності відсутні аналоги міжнародним стандартам 14 «Події після звітної дати», 22 «Розкриття інформації у фінансовій звітності про сектор державного управління», 2 «Звіт про рух грошових коштів», 24 «Подання у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»;

- за групою стандартів регулювання окремих видів облікових об'єктів відсутня деталізація: один П(С)БОДС 124 «Доходи» заміняє міжнародні стандарти 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» і 9 «Дохід від обмінних операцій», П(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів» - стандарти 21 «Знецінення активів, що не генерують грошові кошти» та 26 «Зменшення корисності активів, що генерують грошові кошти», П(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» - стандарти 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії», 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін», 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах», П(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» - стандарти 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації», 28 «Фінансові інструменти: подання інформації», 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;

- за групою стандартів регулювання особливих умов діяльності відсутній вітчизняний аналог міжнародному стандарту 27 «Сільське господарство».

У цьому сенсі показова також процедура оприлюднення міжнародних стандартів державного сектора на офіційному сайті Міністерства фінансів України: перші 20 міжнародних стандартів представлені за станом на 01.01.2003 р. без подальшого їх перегляду Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Що стосується відповідності змісту національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та їх міжнародних аналогів (станом на 2010 р.), аналіз П(С)БОДС 121 і МСФЗДС 17 «Основні засоби» [9,10] дозволив констатувати наступне:

- за формою подання інформації МСФЗДС 17 є більш детальним і зрозумілим користувачам, бо роз'яснює інформацію на конкретних прикладах;

- П(С)БОДС 121 надає більше тлумачень використаних термінів, але їх визначення в міжнародних і національних стандартах не збігаються (зокрема, МСФЗДС говорить про можливість розгляду строку корисного використання активів як кількості одиниць продукції, що бюджетна установа очікує отримати від їхнього використання, а П(С)БОДС вважає можливим подання даного показника виключно як часового періоду);

- П(С)БОДС намагається надати більше пояснень щодо регламентації обліку на рівні бюджетної установи: зокрема, дається визначення об'єкта основних засобів як одиниці обліку, жорстко регламентуються групи основних засобів, встановлюється вартісна межа віднесення активів до основних засобів, роз'яснюються моменти початку, призупинення, закінчення нарахування амортизації тощо;

- не збігаються також основні позиції організації обліку основних засобів, зокрема, методи нарахування амортизації (у П(С)БОДС - прямолінійний, у МСФЗДС - прямолінійний, виробничий, залишку, що зменшується), пріоритет оцінки (у П(С)БОДС - первісна, у МСФЗДС - справедлива вартість) тощо;

- у вітчизняному стандарті відсутня вимога щодо перегляду, мінімум раз на рік, ліквідаційної вартості, терміну використання та методу амортизації активів;

- МСФЗДС пред'являє значні вимоги до змісту інформації по основних засобів, що розкривається у фінансовій звітності бюджетних установ.

Таким чином, за результатами порівняльного аналізу змісту П(С)БОДС 121 і МСФЗДС 17 можна констатувати, що, на жаль, вітчизняні стандарти не враховують сучасних вимог міжнародного обліку і не розширюють самостійності облікових працівників і менеджерів щодо прийняття управлінських рішень в

рамках облікової політики, а значить, перешкоджають досягненню основних цілей Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 рр.

Аналіз кроків в частині актуалізації існуючої нормативної бази бюджетного обліку, зокрема, зроблених в 2013 р., ясно демонструє їхню непослідовність: 26.06.2013 р. наказом Міністерства фінансів України № 611 затверджено нові План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ та Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ [11]. Два останні документи втратили чинність менше ніж за півтора роки відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. № 1163. Якщо закрити очі на динаміку змін, що не може вважатися позитивним фактором, гарною новиною є відміна жорсткої регламентації обліку такого важливого об'єкту, як основні засоби. Станом на 01.03.2015 р. організацію та ведення обліку основних засобів, крім Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типової кореспонденції субрахунків, регламентують П(С)БОДС 121 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державному сектору (наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11) [12].

Порівняльний аналіз їх змісту дозволив констатувати наступне:

1. Концептуальні позиції П(С)БОДС 121 щодо визнання, формування вартості об'єктів основних засобів, алгоритму нарахування амортизації тощо дослівно повторюються, але не ілюструються у Методичних рекомендаціях, адже не можна серйозно вважати допомогою обліковим працівникам розтлумачення різновидів основних засобів в рамках їхньої класифікації.

2. Натомість розшифровці у Методичних рекомендаціях підлягають питання процедури ведення первинного та аналітичного обліку.

3. Додатково отримали розвиток питання, відсітні у П(С)БОДС 121, зокрема, облік основних засобів в оренді, облік ремонту та поліпшення основних засобів, переоцінка та зменшення корисності основних засобів, облік вибуття основних засобів, облік незавершених капітальних інвестицій.

4. Випало із розгляду таке важливе питання, як розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності.

Таким чином, можна констатувати, що застосування Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державному сектору не наближує ані облікових працівників-укладачів звітності, ані потенціальних її користувачів до основної мети обліку – надання засад для обґрунтування управлінських рішень, бо, як і раніше, коло тих, хто дійсно приймає рішення щодо бюджетних установ, дуже вузько окреслено вищими розпорядниками коштів та контролюючими органами.

Відсутність свободи в рамках облікового циклу бюджетних установ ілюструє ще одна дефініція – облікова політика. Цьому важливому інструменту ефективного управління суб'єктом господарювання приділено два пункти П(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [13]:

1. «Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі ... у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку. Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику ...»

2. «Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них».

Настільки мізерна декларація викликає сумніви в бажанні реформувати бюджетну сферу, зокрема, ввести в бюджетний облік дефініцію облікової політики, яка раніше просто ігнорувалась. Поява «свіженького» нормативного документа – Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору (наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11) [14] викликала надію на зміну становища, яка не справдилася. Результати порівняльного аналізу рекомендованого переліку елементів облікової політики суб'єкта державного сектора та суб'єкта підприємництва (згідно із наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [15]), представлені у табл. 2, показали значну спрощеність облікової політики бюджетної установи – 7 позицій порівняно із 32.

Аналогічні результати було отримано від аналізу інших напрямів реформування бюджетного обліку та запропонованих заходів. Іншими словами, проведені дослідження продемонстрували, що продовжуються системні проблеми процесу реформування нормативного регулювання вітчизняного бюджетного обліку по наступних позиціях [16]:

1. Жорстка регламентація практично всіх аспектів облікової діяльності бюджетних установ не дозволяє приймати адекватні управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності установи, а обліковими працівникам - проявити творчий потенціал у вирішенні облікових проблем.

2. Невідповідність національних облікових стандартів в державному секторі міжнародним аналогам з принципових позицій не дозволяє ефективно використовувати закордонний досвід

оптимізації обліку.

Таблиця 2

Перелік елементів облікової політики суб'єкта державного сектора та суб'єкта підприємництва

№ з/р	Згідно із Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектора	Згідно із Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства
1	2	3
1	одиницю аналітичного обліку запасів	визначення одиниці аналітичного обліку запасів
2	порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектора самостійно	
3	методи оцінки вибуття запасів	методи оцінки вибуття запасів
4	періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів
5	порядок обліку і розподілу ТЗВ, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку ТЗВ	порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат
6		методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю
7		вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів
8		підходи до переоцінки необоротних активів
9		підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
10	строки корисного використання груп основних засобів	
11	строки корисного використання груп нематеріальних активів	
12		застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
13		перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу
14	перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
15		порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
16		дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів
17		базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу
18		метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності)
19		перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів
20		порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)
21		порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг
22		сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках

Продовження табл. 2

1	2	3
23		кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності
24		періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань
25		критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
26		підходи до класифікації пов'язаних сторін
27		дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу
28		дату первісного визнання необоротних активів та групи вібугття як утримуваних для продажу
29		складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства
30		періодичність та об'єкти проведення інвентаризації
31		спосіб складання звіту про рух грошових коштів
32		підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду

Вирішення проблеми оптимізації облікової підсистеми державного сектора економіки України, яке в даний час бачиться саме в стандартизації на базі міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі, можливо тільки шляхом імплементації МСФЗДС через розробку конкретного способу включення даних міжнародно-правових норм у національну правову систему.

Слід зазначити, що в Україні впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в облікову практику носить опосередкований характер. Незважаючи на прийняття Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р № 911-р), ряду Меморандумів про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (рішення Національного банку України та Міністерства фінансів України від 10.06.2011 р., спільне рішення НБУ, Мінфіну, Національних комісій з цінних паперів та фондового ринку, з державного регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Державних податкової служби України, служби статистики, ряду Всеукраїнських громадських організацій, в т.ч. ФПБАУ, САУ, Ліги страхових організацій України від 20.03.2012 р.), створення Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності (наказ Міністерства фінансів України № 20 від 18.01.2013 р.) ніяких реальних документів з приводу імплементації МСФЗ, а, тим більше, МСФЗДС, на сьогоднішній момент не існує. Хоча в світі існує досить простий алгоритм введення міжнародних стандартів у національну облікову практику:

- 1) офіційне отримання від Ради з МСФЗ документа міжнародних стандартів;
- 2) експертиза застосування документа міжнародних стандартів на території конкретної держави;
- 3) прийняття рішення про введення документа міжнародних стандартів у дію;
- 4) опублікування документа міжнародних стандартів [17].

Для можливості використання даного алгоритму дій Міністерству фінансів України як регулятору у сфері бухгалтерського обліку слід здійснити пошук форм співпраці з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. Тільки за наявності достовірного джерела інформації про зміни в МСФЗ та про новоприйняті документи стандартизація може розглядатися як напрям оптимізації існуючої облікової системи.

І, безумовно, найважливішим моментом є організація навчання працівників державного сектора - як облікових працівників, так і менеджерів, в умовах докорінної зміни облікових концепцій і принципів.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження для реформування облікової підсистеми державного сектору в Україні пропонується наступне:

1. Міністерству фінансів України забезпечити наявність офіційно затвердженого перекладу сучасної редакції МСФЗДС.

2. Забезпечити імплементацію норм МСФЗДС в нормативну базу бюджетного обліку для ліквідації існуючих протиріч в облікових концепціях і принципах.

3. Міністерству фінансів України та Державній казначейській службі України забезпечити проходження навчання облікових працівників-практиків і менеджерів у державному секторі.

Дослідження практики подальшої реалізації Стратегії модернізації облікової підсистеми державного сектора економіки України з точки зору пошуку проблем та способів їх вирішення буде напрямом подальших досліджень.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

1. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.
2. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка та управління. — 2009. — № 1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://pk.napks.edu.ua/library/compilations_vak/eiu/2009/1/p_23_28.pdf.
3. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. — 2009. — №4. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
4. Фаріон А. Основні існуючі протиріччя поняття щодо суб'єктного складу державного сектора України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку / А. Фаріон // Галицький економічний вісник. — 2012. — № 6 (39). — С. 103-112.
5. Хомка В.М. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В.М. Хомка, Г.В. Брик // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21.02.2013 р.; м. Київ). — К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. — С. 204-208.
6. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі / Т.І. Хомуляк // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 3 (53) [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/63.pdf.
7. Чемерис О.М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О.М. Чемерис [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf.
8. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.
10. Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора // [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.
11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державному сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 // [Електронний ресурс]. — http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293082&cat_id=83023.
14. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 // [Електронний ресурс]. — http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
15. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 // [Електронний ресурс]. — http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
16. Гевлич Л.Л. Сучасний стан та перспективи розвитку системи регулювання вітчизняного бюджетного обліку / Л.Л. Гевлич // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. — Дніпропетровськ: «Герда», 2013. — Т. 1. — 358 с.
17. Гевлич Л.Л. Перспективи стандартизації бухгалтерського учета в государственном секторе Украины / Л.Л. Гевлич // Учет, анализ и аудит на современном уровне развития: теория и практика: монография / под. ред. Е.Е. Ионина. — Донецк: Изд-во «Ноулидж», 2014. — 357 с.