

development of the accounting system as information support of a company and to substantiate the need for optimization of the forms of accounting according to the procedure of automated systems as well as the requirements of the environment.

The retrospective analysis of the innovative development of accounting makes possible to state that it was mainly associated with changes in accounting forms. Traditional cycles of the development of accounting forms are distinguished by two main classification features of their division in the time continuum: firstly, by the type of means of accounting, and secondly, according to the procedure of registration. At the same time, their innovative development of forms of accounting by type of means for accounting and the order of registration took place cyclically and in parallel according to the classical theory of development.

The modern stage of the innovative development of accounting forms can be considered as a transition which is characterized by evolutionary changes not only in accounting technologies but also in procedures and methods (but not in the order of registration) of accounting control (the introduction of computer-based "cloud" technologies).

Taking into account that information support of company activity is characterized only by technical adaptation of accounting forms according to the requirements of computer systems and "cloud" technologies, it becomes necessary to develop the ways of their optimization in accordance with the order of registration agreeing with the capabilities of automated systems as well as with requirements of external environment (management system requirements). The expediency of developing this trend is also highlighted by the tendencies of the classical theory of development (including innovation).

**innovation development, company, information support, evolution, accounting information system**

*Одержано (Received) 20.03.2018*

*Прорецензовано (Reviewed) 22.05.2018*

*Прийнято до друку (Approved) 28.05.2018*

**УДК 657**

**JEL Classification H83; K2; M21**

DOI: 10.32515/2413-340X.2018.33.152-164

**І. В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

**Н. В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

## **Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування**

У статті узагальнені передумови реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі у світі та в Україні. Уточнено зміст категорії «державний сектор». Досліджено етапи міжнародної та вітчизняної стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, щодо запровадження міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Запропоновані напрямки удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі

**бухгалтерський облік, фінансова звітність, державний сектор, стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, глобалізація, стандартизація**

**И. В. Смирнова**, доц., канд. экон. наук

**Н. В. Смирнова**, доц., канд. экон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Украина*

## **Национальные и международные стандарты учета для государственного сектора: особенности применения**

В статье обобщены предпосылки реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе в мире и в Украине. Уточнено содержание категории «государственный сектор». Исследованы этапы международной и отечественной стандартизации бухгалтерского учета в государственном секторе, в частности, разработка международных и национальных стандартов бухгалтерского учета для государственного сектора. Предложенные направления совершенствования нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе.

**бухгалтерский учет, финансовая отчетность, государственный сектор, стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, глобализация, стандартизация**

**Постановка проблеми та її актуальність.** В умовах глобалізації жодна національна економіка, в тому числі і вітчизняна, не може нормально розвиватися у відриві від міжнародної. Відповідно сучасний етап розвитку нормативно-правового забезпечення економічної діяльності в Україні характеризується процесами адаптації до практики світової економіки. При цьому з метою формування достовірної та об'єктивної економічної інформації у світі триває процес запровадження єдиних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а, відповідно, і Україна не може залишитися за його межами.

Необхідно відмітити, що загальний розподіл систем бухгалтерського обліку обумовлений формою власності, масштабами та специфікою окремих видів діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому стандартизація бухгалтерського обліку як на міжнародному рівні, так і в Україні, відбувається в межах корпоративного, державного секторів, малого та середнього бізнесу. З метою врахування специфіки діяльності для окремих галузей розробляються окремі стандарти. При цьому, створювані системи обліку не є автономними, всі вони базуються на єдиній методології, але в організаційному плані є відокремленими, оскільки мають різне нормативне забезпечення, істотні особливості поточного обліку, нюанси в змісті фінансової звітності [6].

У сфері державних фінансів реформування системи управління засвідчує тісний зв'язок заходів, спрямованих на досягнення ефективного використання бюджетних коштів, з удосконаленням методів управління, методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку та фінансового контролю. Відповідно для України є корисним запозичення системного підходу при розробці нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу, бухгалтерського обліку та контролю.

Інформація про активи і зобов'язання, фінансові результати повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечено тільки при наявності відповідної методології бухгалтерського обліку та звітності, яка базується на певних принципах. Такі принципи узагальнюються у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності [17].

Отже, уваги потребують питання адаптації національної системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору з принципами міжнародної практики обліку та звітності в цій сфері.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням удосконалення облікової системи державного сектору економіки займалися такі науковці, як: Воськало Н.М. [1], Дорошенко О.О. [3], Зубілевич С. Я., Позняковська Н. М. [4], Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, С. О. Левицька [5], Канєва Т., Шевченко С. [6], Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.О. [7], Кошинець М. І. [9], Л. В. Гапоненко, Л. В. Гізатуліна [12], Сушко Н. І. [17], Титикало В.С. [18], Фаріон А.І. [19] та ряду інших. Більшість фахівців акцентують увагу на потребі та проблемах узгодження вітчизняних нормативних актів з міжнародними вимогами.

Так, С.В. Свірко наголошує цінність та значення теорії, зокрема, в частині розгляду питань оновлення принципів і методів вітчизняного бюджетного обліку в контексті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, багато уваги приділяє позиціонуванню суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, характеризує нові законодавчі ініціативи, пов'язані з переходом на Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також відзначає наявність у цьому напрямі низки проблем, які потребують вирішення на науково-теоретичному рівні [16].

Дослідження О.О. Дорошенко присвячені питанням трансформації обліку в розрізі основних об'єктів (активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат), а також виникненню нових об'єктів обліку, не характерних раніше для бюджетних

установ [3].

К.В. Ковтуненко та Т.О. Кучеренко докладно вивчено особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів. Вони зазначають заходи, які необхідно провести для продовження реалізації реформ в обліку бюджетних установ, наближенні його до міжнародної практики [7].

А.І. Фаріон проведено дослідження основних протиріч поняття щодо суб'єктного складу державного сектора України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору. Як вірно зазначає автор, реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСБОДС є революційним для системи управління державними фінансами України. Однак, роботу по адаптації до національних вимог міжнародних стандартів з обліку та звітності слід посилити не тільки в методологічному, але і в законодавчому та організаційному аспектах задля: широкого залучення іноземних інвестицій, покращення управлінських рішень на всіх рівнях та боротьби проти корупції [20].

Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін. присвятили перший розділ своєї праці «Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами» загальній характеристиці та досвіду запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору. Автори стверджують, що у державному секторі інформація повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що можна забезпечити тільки за наявності відповідної методології бухгалтерського обліку та звітності, заснованої на певних принципах. В рамках кращих світових практик такі принципи узагальнюються у міжнародних та національних стандартах [12, с. 7].

Отже, проведений аналіз свідчить, що існуючі дослідження спрямовані на формування організаційних, методологічних і методичних засад модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, а також на удосконалення нормативно-правової бази його регулювання. Проте, попри наявність численних публікацій, окремі проблемні аспекти продовжують залишатися невирішеними. Зокрема, особливості застосування на практиці міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

**Постановка завдання.** Метою написання статті є з'ясування особливостей застосування вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі задля опрацювання напрямків розвитку методології бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Виклад основного матеріалу.** Передумовами реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі у світі є такі основні фактори еволюції, що встановлені міжнародною практикою: ефективно та прозоре управління, поява нових інформаційних технологій та розповсюдження міжнародних стандартів [7].

Серед передумов реформування обліку і звітності бюджетних установ в Україні доцільно виділити:

- глобалізація та економічна інтеграція світових економік;
- необхідність підвищення прозорості державних фінансів;
- відмінність методик обліку операцій у сфері державного управління та складання фінансової звітності;
- недосконалість нормативно-правового забезпечення, а також методологічних, методичних та організаційних основ обліку та фінансової звітності;
- поява нових об'єктів обліку та необхідність їх відображення у фінансовій звітності [18, с. 7].

Перш ніж починати дослідження етапів модернізації системи бухгалтерського

обліку в державному секторі, необхідно з'ясувати зміст категорії «державний сектор».

Так, Керівництво зі статистики державних фінансів Світового банку так визначає цю категорію: «Сектор державного управління можна коротко охарактеризувати як сукупність одиниць, котрі проводять державну політику через надання послуг переважно неринкового характеру та перерозподілу доходів і майна, при цьому обидва вказаних види діяльності переважно спираються на обов'язкові збори з інших секторів». При цьому, завдання органів державної влади та інших суб'єктів господарювання державного сектору полягають у наданні послуг, які підвищують або підтримують добробут громадян країни. Ці послуги охоплюють соціальні програми, охорону громадського порядку, державну освіту й науку, національну безпеку та оборону [12, с. 11].

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

Згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, органами державного сектору в Україні є:

- 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 лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів [8, с. 75].

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [14] визнає суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі Міністерство фінансів, що здійснює державну політику в сфері бухгалтерського обліку, розпорядників бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження НП(С)БОДС» закріплено дещо скорочений їх склад – розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [13].

Дослідження існуючих підходів до визначення суб'єктів державного сектора у фаховій літературі дозволило зробити висновок про неоднозначність їх ідентифікації та виокремити три точки зору:

- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що належать до державного сектора;
- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що належать як до державного, так і комунального сектора;
- суб'єкти державного сектора – це державні підприємства і всі бюджетні установи та організації України [19].

При цьому, порівняльний аналіз наведених варіантів із законодавчим складом державного сектора України засвідчує повну відповідність першого варіанта законодавчо закріпленим положенням та необхідність спростування другого підходу, оскільки він протирічить ст. 22 ГКУ. Третій варіант трактування також суперечить

положенням як ст. 22, так і ст. 24 Кодексу, оскільки бюджетні установи й організації мають як державну, так і комунальну природу створення та фінансового забезпечення і не можуть однозначно бути ідентифіковані в межах тільки одного з цих секторів.

Етап міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі фактично розпочався з утворення в 1996 р. в межах Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) Комітету з питань державного сектору (наразі Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС), який є постійно діючим комітетом Правління МФБ. Головним завданням цього підрозділу є розробка програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме:

- розроблення стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, а також сприяння їх добровільному прийняттю;
- розроблення та координація програм, покликаних сприяти розвитку освіти та проведення науково-дослідних робіт у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі;
- заохочення до обміну інформацією між організаціями-членами МФБ та іншими зацікавленими сторонами і спрощення цього процесу [5, С.17].

На сьогодні Комітетом із питань державного сектору прийнято Концептуальну основу фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору (Концептуальна основа) та 32 МСБОДС [10], що ґрунтуються на використанні методу нарахувань.

У Концептуальній основі фінансової звітності загального використання, вперше опублікованій 2014 року, були викладені принципи фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Саме у ній підкреслюється відмінність суб'єктів державного сектору від підприємств, узагальнені інформаційні потреби користувачів фінансової звітності, викладені визначення елементів фінансових звітів та критерії їх визнання, якісні характеристики інформації, яка повинна надаватися, обмеження (суттєвість та затратність), розглянуті підходи до збалансованого застосування цих характеристик, визначена послідовність складання фінансової звітності. Наявність такого документа дозволяє забезпечити єдність та узгодження динамічної системи МСБОДС і керівництв по їх застосуванню, яка потребує постійного удосконалення та розвитку, шляхом встановлення концепцій фінансової звітності загального призначення суб'єктів державного сектору на основі принципу нарахування [4].

МСБОДС є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), виданих Радою з МСФЗ, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально збережені підходи, визначені МСФЗ, 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. Найхарактернішими їхніми рисами є повноваження самостійно укладати господарські договори, відсутність постійного фінансування держави, отримання прибутків від діяльності або повна компенсація власних витрат, наявність контролю з боку суб'єкта господарювання державного сектору.

МСБОДС можна класифікувати за такими групами:

- 1) Стандарти, які регулюють склад, порядок формування та подання звітності суб'єктів державного сектору (МСБОДС 1, 2, 6, 18);
- 2) Стандарти, що регулюють порядок обліку і надання у звітності інформації за окремими видами активів, зобов'язань, доходів і витрат суб'єктів державного сектору (МСБОДС 5, 7, 9, 12, 15, 16, 19, 21, 23, 25, 26, 28, 29);
- 3) Стандарти, які регулюють порядок обліку окремих операцій, що

здійснюються суб'єктами державного сектору (МСБОДС 4, 11, 13, 27, 32);

4) Стандарти, що регулюють порядок надання у звітності окремих видів суттєвої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та окремих операцій суб'єктів державного сектору (МСБОДС 3, 10, 14, 20, 22, 24) [12, с. 8-10].

У багатьох країнах процес реформування системи державних фінансів відбувається одночасно із реформою бухгалтерського обліку. Країни, що стали на шлях ринкових перетворень, розпочали реформування бухгалтерського обліку державного сектору на початку нового століття: Хорватія – у 2000 р., Азербайджан – у 2004 р., Вірменія й Македонія – у 2005 р., Грузія – у 2006 р., Україна – у 2007 р., Албанія, Киргизька Республіка та Сербія – у 2008 р., Казахстан – у 2009 р., Таджикистан – у 2010 р., Росія – у 2011 р. [12, с. 23].

Сьогодні процеси гармонізації відповідних національних облікових підсистем з міжнародними положеннями бухгалтерського обліку в державному секторі набули значного поширення. Так, понад 110 країн світу здійснили перехід облікової практики до положень МСБОДС або розробляють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС.

Серед країн, котрі вже запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, – Азербайджан, Албанія, Казахстан, Македонія, Сербія, Таджикистан, Хорватія та Чорногорія. Вірменія, Грузія, Киргизька Республіка, Молдова, Росія, Україна.

Сьогодні відповідно до МСБОДС здійснюють бухгалтерський облік та складають фінансову звітність такі впливові міжнародні організації: Співдружність націй, РЄ, ЄС, Інтерпол, НАТО, ОЕСР, системи ООН (власне ООН та її програми і фонди: ВПП, ПРООН, ЮНІСЕФ і УВКБ ООН; спеціалізовані установи: ФАО, ІКАО, МОП, ЮНІДО, ЮНЕС-КО і ВООЗ; відповідні організації: МАГАТЕ, ОЗХЗ і СОТ) [9].

При цьому, МФБ, фахівці МФВ і Світового банку вказують на такі переваги запровадження МСБОДС:

- підвищення якості фінансової звітності суб'єктів державного сектору та порівнянності інформації про них у світовому масштабі;
- покращання інформованості урядів під час прийняття ними рішень із питань розподілу ресурсів, водночас підвищуватимуться прозорість і підзвітність урядів;
- істотне поліпшення процедур управління активами, насамперед основними засобами;
- поліпшення контролю фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- підвищення кваліфікації фахівців, що забезпечують функціонування національної фінансової системи;
- ефективніше використання ресурсів національної економіки, включаючи трудові ресурси [12, с. 22].

Україна, в процесі імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативно-правового поля, закріпила позицію щодо розроблення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) на основі МСБОДС.

Етапи нормативно-правового забезпечення імплементації міжнародного законодавства з бухобліку в державному секторі в Україні представлені рис. 1.

На сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

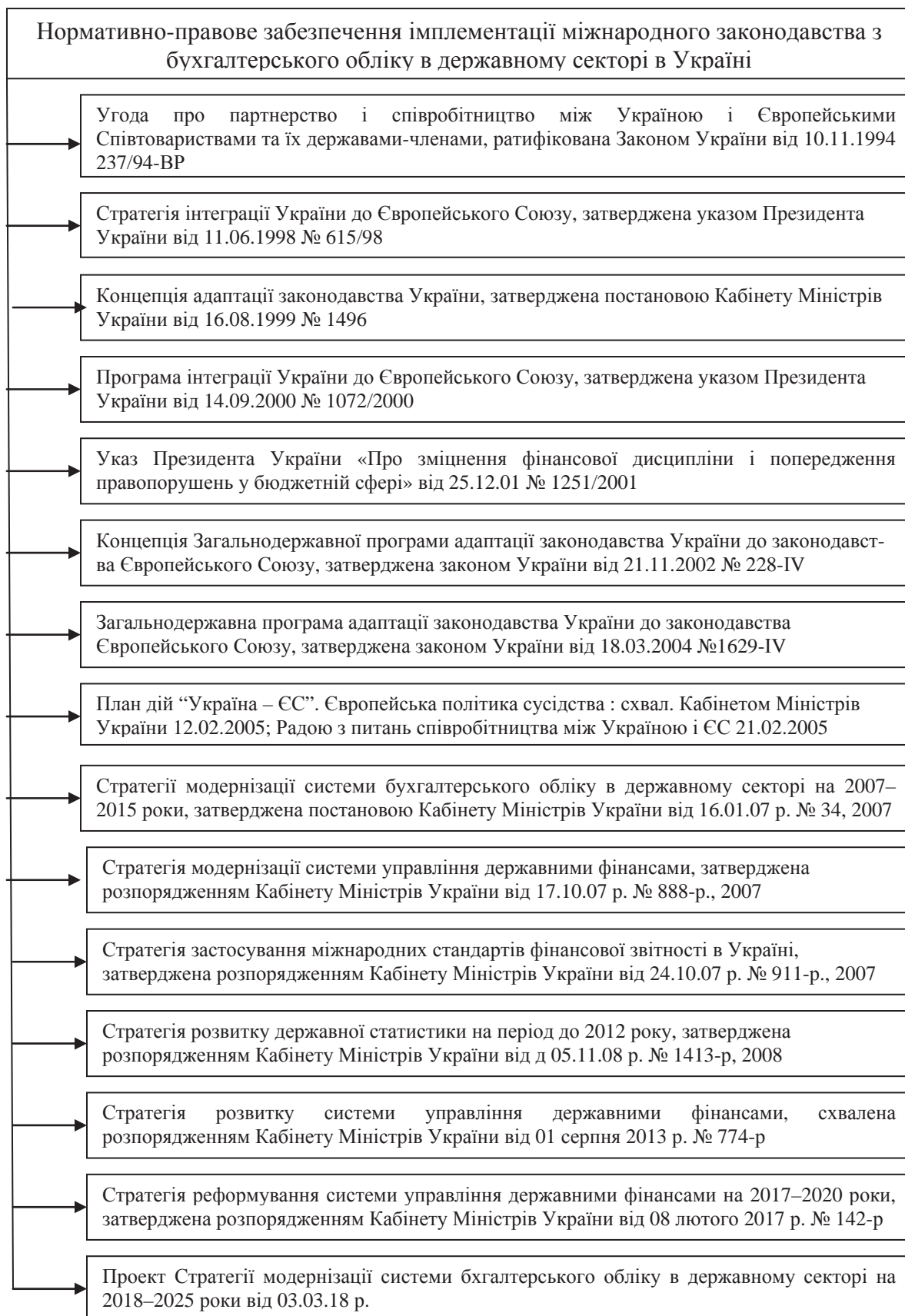


Рисунок 1 – Етапи нормативно-правового забезпечення імплементації міжнародного законодавства з бухобліку в державному секторі в Україні

*Джерело: систематизовано та побудовано авторами.*

У результаті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [14] здійснено низку заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, затверджено: НП(С)БОДС та методичні рекомендації щодо їх застосування; план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений з урахуванням бюджетної класифікації, який містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, та порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; рекомендації щодо співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків тощо.

Одночасно за результатами попередньої оцінки, здійснюваної Світовим банком, застосування НП(С)БОДС ускладнене різним правозастосуванням окремих норм. Це вимагає актуалізації НП(С)БОДС та відповідно здійснення перекладу на українську мову МСБОДС та змін до них, розробку нових НП(С)БОДС, а також методичних рекомендацій щодо їх застосування.

З цією метою розроблено Проект Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки [15] в ході реалізації якої передбачається здійснення заходів, які дадуть змогу виправити недоліки системи бухгалтерського обліку та підвищити рівень якості та порівнянності фінансової інформації, у тому числі шляхом встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в державному секторі із урахуванням міжнародних стандартів та найкращих світових практик, зокрема:

- 1) удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності (постійна розробка НП(С)БОДС на основі МСБОДС,
- 2) удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- 3) підвищення прозорості та якості фінансової звітності;
- 4) удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів в державному секторі;
- 5) створення та впровадження уніфікованої інформаційно-аналітичної облікової системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору.

Удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачає:

- постійну розробку НП(С)БОДС на основі МСБОДС, зокрема, затвердження НП(С)БОДС щодо бухгалтерського обліку фінансових інструментів, інвестицій в асоційовані та спільні підприємства, об'єднання в державному секторі та щодо особливостей обліку виконання бюджетів та інших;
- розробку у IV квартал 2018 року змін до НП(С)БОДС у зв'язку зі змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві, зокрема, затвердження змін до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фінансова звітність», 124 «Доходи», 135 «Витрати» та інших;
- забезпечення перекладу на українську мову МСБОДС з метою імплементації їх положень в НП(С)БОДС (МСБОДС 33 «Перше застосування методу нарахувань на основі МСБОДС», 34 «Окрема фінансова звітність», 35 «Консолідована фінансова звітність», 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», 37 «Спільна діяльність», 38 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання», 39 «Виплати працівникам», 40 «Об'єднання державного сектору» та інші);
- розробка методичних рекомендацій до НП(С)БОДС, зокрема, Затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, доходів і



витрат, інвестиційної нерухомості та інших, урахуваючи затвердження нових НП(С)БОДС та змін до НП(С)БОДС.

Розроблення НП(С)БОДС в Україні здійснюється спільно Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України. Сьогодні в Україні затверджено 20 НП(С)БОДС, які гармонізовані з МСБОДС (табл. 1).

Таблиця 1 – Зіставність національних і 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
		8	Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах
		14	Події після дати звітності
		20	Розкриття інформації щодо зв'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, істотні 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	7	Облік інвестицій в асоційовані компанії
134	Фінансові інструменти	15	Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135	Витрати	5	Витрати на позики
136	Біологічні активи	27	«Сільське господарство»

Джерело: доопрацьовано та систематизовано авторами на основі [1].

Аналіз відповідності НП(С)БОДС міжнародним стандартам показав, що МСБОДС імплементовані 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.

Так, частина національних стандартів об'єднує в собі вимоги та положення декількох міжнародних стандартів: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів».

У міжнародних стандартах, на відміну від національних, наведено значно більше прикладів для пояснення термінів чи положень. Водночас міжнародні стандарти не розглядають облік нематеріальних активів, який регулює НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється, однак перелік статей, за якими необхідно розкривати інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання за національними стандартами, є ширший. За міжнародними стандартами для державного сектору не передбачено подання проміжної звітності. Облік витрат розкритий ширше у НП(С)БОДС 135 в розрізі обмінних та необмінних операцій, водночас в ньому не розглядаються витрати на позики, які регулюють міжнародні стандарти. Існує невідповідність у визначенні терміна «витрати» [1].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Одним із ключових моментів реформування бухгалтерського обліку є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка є підґрунтям нових підходів в управлінні державними фінансами. Досягти позитивних результатів у розвитку методології бухгалтерського обліку в державному секторі можна лише внаслідок застосування єдиних підходів до ведення бухгалтерського обліку. Одним із основних етапів реформи при цьому є застосування на практиці вже існуючих НП(С)БОДС та розробка нових.

НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які містять єдині методологічні підходи до оцінки й розкриття інформації. НП(С)БОДС відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства.

Для продовження реалізації реформ в державному секторі, наблизенні його до міжнародної практики необхідно здійснити розробку методичних рекомендацій щодо запровадження НП(С)БОДС, а також перегляд нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку.

Продовження процесу модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме удосконаленню: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди; порядку складення та виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами; якості та достовірності фінансової звітності.

При цьому подальшої уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектору до національної системи бухгалтерського обліку, а також удосконалення управління державних фінансів відповідно до правил ЄС.

## Список літератури

1. Воськало Н.М. Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору [Текст] / Н.М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.4. – С. 258–263.
2. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах в контексті модернізації обліку в державному секторі [Текст] / О.О. Дорошенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 2. – С. 209–211.
4. Зубілевич С. Я., Позняковська Н. М. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження [Текст] / С. Я. Зубілевич, Н. М. Позняковська // Вісник НУВГП. – 2016. – Випуск 2(74). – С. 61–71.
5. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами [Текст] : наук.-практ. вид. у 2-х т.: Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / [Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, С. О. Левицька та ін.; за заг. ред. Ф. О. Ярошенко]. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2010. – 226 с.
6. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України [Текст] / Т. Канєва, С. Шевченко // Вісник КНТЕУ. – 2010– № 5. – С. 33–40.
7. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів [Текст] / К.В. Ковтуненко, Т.О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. – 2014. – № 2(12). – С. 79–82.
8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансово контролю : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 [Текст] / Офіційний вісник України. – 2005. – № 22.
9. Кошинець, М. І. Зарубіжний досвід щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст] / Маріанна Ігорівна Кошинець // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць; за ред. М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. – Одеса: Одеський національний економічний університет. – 2015. – Вип. 2. – № 57. – С. 71–78.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf>.
11. Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі 101-135 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023).
12. Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами [Текст] / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гапоненко, Л. В. Гізатуліна, І. Сушко ; за заг. ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської. – Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2016. – 216 с.
13. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>.
14. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр.: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
15. Проект Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://buhgalter.com.ua/upload/news/2018/3/Projekt\\_strategii\\_18-25.doc](https://buhgalter.com.ua/upload/news/2018/3/Projekt_strategii_18-25.doc)
16. Свірко С.В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації [Текст] / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – Вип. 19. – С. 360–369.
17. Сушко Н. І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції [Текст] / Н. І. Сушко // Scientific Journal «ScienceRise». - 2016. – №2/1(19). – С. 47–54.
18. Титикало В.С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС [Текст] : авт. дис. кандидата екон. наук: 08.06.04 / Титикало Володимир Сергійович. – Житомир, 2017. – 21 с.
19. Фаріон А. Основні існуючі протиріччя поняття щодо суб'єктного складу державного сектора України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку [Текст] / А. Фаріон // Галицький економічний вісник. – 2012. – №6(39). – С.103–112.
20. Фаріон А.І. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] / А.І. Фаріон. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/22.htm](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/22.htm)

## References

1. Voskalo, N.M. (2014). Porivnialna kharakterystyka natsionalnykh i mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku dlia derzhavnogo sektoru [Comparative description of national and international public sector accounting standards]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy – Scientific Bulletin of UNFU*, 24.4, 258–263 [in Ukrainian].
2. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [A Commercial Code of Ukraine]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
3. Doroshenko, O.O. (2013). Transformatsiia ob'ektiv bukhhalterskoho obliku v biudzhetykh ustanovakh v konteksti modernizatsii obliku v derzhavnomu sektori [Transformation of objects of accounting in budgetary establishments in the context of modernisation of account in the public sector]. *Biznes Inform – Business Inform*, 2, 209–211 [in Ukrainian].
4. Zubilevych, S.Ya., & Pozniakovska, N.M. (2016). Novi standarty bukhhalterskoho obliku u derzhavnomu sektori Ukrainy: problemy zaprovadzhennia [The New standards of accounting in the public sector of Ukraine : problems of input]. *Visnyk NUVHP – Bulletin of the National University of Water Management and Nature Management*, 2(74), 61–71 [in Ukrainian].
5. Yefymenko, T.I., Lovinska, L.H., Svirko, S.V., & Levytska, S.O. (2010). *Informatsiine zabezpechennia upravlinnia derzhavnymy finansamy. Standartyzatsiia biudzhethnoho obliku yak instrument modernizatsii derzhavnykh finansiv Ukrainy [Informative providing of management public finances Standardization of budgetary account as instrument of modernisation of public finances of Ukraine]*. F.O. Yaroshenko (Ed.). (Vols. 1-4). K.: DNNU «Akademiia finansovoho upravlinnia» [in Ukrainian].
6. Kanieva, T., & Shevchenko, S. (2010). Stan i perspektyvy rozvytku obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy [State and prospects of development of account in the public sector of Ukraine]. *Visnyk KNTEU – Bulletin of KNUTE*, 5, 33–40 [in Ukrainian].
7. Kovtunenکو, K.V., & Kucherenko, T.O. (2014). Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku biudzhetykh ustanov Ukrainy v umovakh perekhodu do mizhnarodnykh standartiv [Features of accounting of budgetary establishments of Ukraine are in the conditions of passing to the international standards] *Ekonomika: realii chasu – Economy: realities of time*, 2(12), 79–82 [in Ukrainian].
8. Kontsepsiia rozvytku derzhavnogo vnutrishnoho finansovo kontroliu : skhval. rozporiadzhenniam Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24.05.2005 № 158 [Conception of development of state internal financial lycontrol : Order of Cabinet of Ministers of Ukraine from 24.05.2005 № 158] (2005). *Ofitsiinyi visnyk Ukrainy - Official announcer of Ukraine*, 22 [in Ukrainian].
9. Koshchynets, M. I. (2015). Zarubizhnyi dosvid shchodo reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Foreign experience in relation to reformation of accounting in the public sector] *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu – Bulletin of socio-economic researches of Odessa national Economic University*, 2, 57, 71–78 [in Ukrainian].
10. *Mizhnarodni standarty bukhhalterskoho obliku dlia derzhavnogo sektoru. Ministerstvo finansiv Ukrainy [International public sector accounting standards]*. *minfin.gov.ua*. Retrieved from <http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf> [in Ukrainian].
11. *Natsionalni standarty bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101-135 [National public sector accounting standards 101-135]*. *minfin.gov.ua*. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023) [in Ukrainian].
12. Lovinska, L.H., Haponenko, L.V., Hizatulina, L.V., & Sushko, I. (2016). *Oblik vytrat na nadannia sotsialnykh posluh zghidno z mizhnarodnyimi standartamy [An account of charges is on the grant of social services according to the international standards]*. T.I. Yefymenko, & L.H. Lovinska (Ed.). Kyiv : DNNU “Akad. fin. upravlinnia” [in Ukrainian].
13. *Pro zatverdzhennia natsionalnykh polozhen (standartiv) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 1202 vid 12.10.2010 r. [About claim of national public sector accounting standards: order of Ministry of finance of Ukraine № 1202 from 12.10.2010]*. *zakon.rada.gov.ua* Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10> [in Ukrainian].
14. *Pro zatverdzhennia Stratehii modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16.01.2007 r. № 34 [About claim of Strategy of modernization of the system of record-keeping in a public sector on 2007-2015: Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.2007 № 34]*. *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
15. *Proekt Stratehii modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2018–2025 roky [A project of Strategy of modernization of the system of accounting in a public sector on 2018-2025]*. *buhgalter.com.ua*. Retrieved from [https://buhgalter.com.ua/upload/news/2018/3/Proekt\\_strategii\\_18-25.doc](https://buhgalter.com.ua/upload/news/2018/3/Proekt_strategii_18-25.doc) [in Ukrainian]

16. Svirko, S.V. (2012). Pryntsyppy ta metody vitchyznianoho bukhhalterskoho biudzhethnoho obliku v umovakh yoho modernizatsii [Principles and methods of home budgetary international accounting are in the conditions of his modernization] *Finansy, oblik i audyt – Finances, account and audit*, 19, 360–369 [in Ukrainian].
17. Sushko, N.I. (2016). Klasyfikatsiia nadkhodzen i vytrat v protsesi kaznacheiskoho obsluhovuvannia derzhavnoho biudzhetu v umovakh yevrointehratsii [Classification of receivables and charges in the process of treasury maintenance of the state budget in the conditions of eurointegration] *Scientific Journal «ScienceRise»*, 2/1(19), 47–54 [in Ukrainian].
18. Tytykalo, V.S. (2017) Transformatsiia finansovoi zvitnosti biudzhethnykh ustanov vidpovidno do MSBODS [Transformation of the financial reporting of budgetary establishments is in accordance with international public sector accounting standards]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Zhytomyr [in Ukrainian].
19. Farion, A. (2012). Osnovni isnuichi protyrichchia poniattia shchodo sub'iektynoho skladu derzhavnoho sektora Ukrainy v konteksti modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku [Basic existent contradictions of concept in relation to subject composition of public sector of Ukraine in the context of modernization of the system of accounting] *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galychina economic announcer*, 39, 103-112 [in Ukrainian].
20. Farion A.I. (n.d.). Normatyvno-pravove zabezpechennia vedennia bukhhalterskoho obliku u subiektiv derzhavnoho sektoru [Normatively-legal providing of conduct of accounting in the state sector]. *nbu.gov.ua* Retrieved from [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/22.htm](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/22.htm) [in Ukrainian].

**Iryna Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Nadiya Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

## **National and International Public Sector Accounting Standards: Features of Application**

In the sphere of of public finance, the reform of the management system confirms the close linkage of measures aimed at achieving the effective use of budget funds, with the improvement of management methods, methodological and methodological provision of accounting and financial control. Accordingly, for Ukraine, it is useful to borrow a systematic approach in developing the legal and regulatory framework for the budget process, accounting and control. In order to create reliable and objective economic information, the process of introducing common standards of accounting and financial reporting continues in Ukraine and in the world. Therefore, the aim of writing of the article consists in finding out of features of application of requirements of international and national public sector accounting standards.

Pre-conditions of reformation of the system of accounting in public sector in the world and in Ukraine were generalized in the article. Table of contents of category «a public sector» was specified. The features of development and input of international public sector accounting standards were investigational. The stages of national standardization of accounting in a public sector were systematized. A comparative analysis of international and national public sector accounting standards was conducted. Directions of improvement of normative base from a accounting and financial reporting in a public sector were offered.

Positive results in development of methodology of accounting in a public sector can be attain only as a result of only approaches to accounting. One of the basic stages of reform here are application in practice of already existent national public sector accounting standards and development of new. National public sector accounting standards are based on the conceptual provisions of international standards, which contain common methodological approaches to the assessment and disclosure of information. They are in line with international standards, taking into account socio-economic development of the country and the peculiarities of the national budget legislation. The development of methodological recommendations for the introduction of national public sector accounting standards, as well as the review of regulatory and methodological support for the implementation of budget execution operations, taking into account changes in the accounting system, should be undertaken to continue the implementation of reforms in the public sector and bring it closer to international practice.

**accounting, financial reporting, public sector, standards of accounting and financial reporting, globalization, standardization**

*Одержано (Received) 20.03.2018*

*Прорецензовано (Reviewed) 22.05.2018*

*Прийнято до друку (Approved) 28.05.2018*