



УДК 657.1(477)

СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

КАНСВА Т., к. е. н., доцент кафедри фінансів КНТЕУ

ШЕВЧЕНКО С., к. е. н., асистент кафедри фінансів КНТЕУ

Співпраця України з міжнародними організаціями, фондами та іншими структурами, діяльність в інвестиційній сфері потребують достовірної, відкритої та прозорої економічної інформації, джерелом якої в першу чергу є бухгалтерський облік. Перехід до ринкової економіки, демократизація суспільства потребують і відповідних суттєвих змін в обліку, його наближення до реального економічного середовища, до вимог міжнародних стандартів. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і статистичної звітності в кожній установі здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання питань обліку та звітності. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами та формами і таким чином забезпечувати можливість порівнювати та узагальнювати облікову інформацію.

У процесі здійснення економічних перетворень в Україні з'явилися нові вимоги й проблеми щодо організації обліку. Зокрема це пов'язано із реформуванням бухгалтерського обліку в бюджетних установах і наближенням його до міжнародних стандартів державного сектору. У 2007 р. прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки. Метою її є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Основні напрями та шляхи реалізації стратегії: модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, вдосконалення системи фінансової та бюджетної звітності, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи [1].

Питання модернізації обліку завжди привертало до себе увагу багатьох науковців, зокрема слід відзначити П. Атамаса, М. Бортника, Р. Джогу, Є. Калюгу, Л. Кіндрацьку, С. Левицьку, В. Палія, Л. Панкевича, С. Свірко, Н. Сушко та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід відзначити, що невирішеними залишаються принципові положення теорії, методології та практики, які потребують подальшого наукового дослідження.

Метою статті є аналіз сучасного стану та перспектив реформування бухгалтерського обліку в державному секторі на основі дослідження проблем, недоліків та існуючих базових підходів.

Вивчення проблем організації бухгалтерського обліку на національному рівні збільшує коло об'єктів організації. Перш за все таке збільшення відбувається за рахунок паралельного існування в межах однієї національної економіки систем обліку, які мають істотні методологічні та методичні відмінності. На законодавчому рівні не існує розподілу систем бухгалтерського обліку, однак практика регулювання бухгалтерського обліку в Україні свідчить, що такий розподіл реально існує. Він 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. 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.

Під терміном "державний сектор" у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, правління, комісії, установи та підприємства).

Відповідно до Господарського кодексу України до суб'єктів державного сектору економіки належать суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків або складає величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, що наведено в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, яке підтверджує відповідність розуміння поняття "державний сектор" в Україні міжнародній практиці [2, с. 396].

Слід зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектору є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності.

Вони розроблені шляхом адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відома раніше як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті міжнародних стандартів для державного сектору максимально зберігаються підходи, визначені в міжнародних стандартах для корпорацій, якщо з того або іншого питання обліку або звітності немає істотних відхилень або особливостей у державному секторі [3].

На відміну від положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі за національним законодавством установи, що утримуються за кошти відповідних бюджетів, чітко не визначені як такі, що належать до державного сектору. Хоча нормативні документи з бухгалтерського обліку в державному секторі, що видані упродовж 2007–2008 рр., присвячені саме установам бюджетної сфери України. Науковцями і практиками державний сектор розглядається не тільки як об'єкти, сформовані на основі або з участю державної власності, а й як об'єкти, що отримують повністю чи частково кошти з бюджетів різних рівнів.

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни. Вони беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів. Процес надання нематеріальних послуг є основним і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ. Він супроводжується різноманітними витратами матеріальних і фінансових ресурсів. Через це виникають і накопичуються видатки, порівняння яких із доходами визначає результат виконання кошторису бюджетної установи за рік.

Слід зазначити, що в Україні задоволення низки соціальних потреб – таких, як: охорона здоров'я, освіта, наука культура, соціальне забезпечення, на які спрямовані видатки бюджету, – покладено в основному на бюджетні установи та організації.

Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетна установа – це орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного бюджету [4].

Бюджетні установи – окремі юридичні особи, які визначають результати виконання кошторису за рік, ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства для бюджетних установ, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, спла-

чують встановлені для бюджетних установ податки, проводять розрахунки з персоналом, дебіторами та кредиторами.

У бюджетній сфері, наголошує П. Атамас, майже відсутні госпрозрахункові відносини, бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їх активи є державною власністю [5, с. 8]. Основною відмінністю бюджетних установ від інших неприбуткових організацій, як зазначає С. Левицька, є їх повна залежність від бюджетного фінансування, яке здійснюється в рамках Бюджетного кодексу [6, с. 58].

Бюджетні установи й організації, що створені органами державної влади України та органами місцевого самоврядування й утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів згідно зі ст. 2 п. 6 "Бюджетного кодексу України" та п. 7.11.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" належать до неприбуткових [7].

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ і організацій має певні особливості: бюджетні установи та організації функціонують на правах державної чи комунальної форми власності; у процесі надання нематеріальних послуг бюджетні установи й організації здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню.

Для узгодження із міжнародними стандартами потрібно реформувати національну систему бухгалтерського обліку за такими напрямками: *по-перше*, вдосконалити існуюче нормативно-правове регулювання; *по-друге*, сформувати нову нормативну базу (стандарти); *по-третє*, оновити методичне забезпечення (інструкції, коментарі); *по-четверте*, забезпечити підготовку та перепідготовку кадрів.

Перший напрям передбачає приведення нормативно-правової бази України у відповідність до міжнародних стандартів з питань бюджетного обліку. Це стосується як внесення відповідних змін до законодавчо-нормативних актів, так і здійснення комплексних наукових досліджень відповідності законодавства України міжнародному законодавству із зазначених питань.

На сьогодні відсутня єдина методика відображення в бухгалтерському обліку операцій, які здійснюються у державному секторі, що не дозволяє отримувати повну, достовірну та прозору інформацію про фінансовий стан держави, а Державному казначейству повною мірою використовувати свої повноваження.

Щодо змін у методології бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема у бюджетних установах, то їх можна передбачати лише за обговореннями та дискусіями, які тривають у колі науковців, економістів, працівників Державного казначейства України [5; 6].

Нормативно-законодавча база, що регулює ведення бухгалтерського обліку в державному секторі України містить окремі недо-

працьовані та неузгоджені положення. Серед проблемних питань реформування бухгалтерського обліку державного сектору сьогодні можна назвати відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатній рівень висвітлення питань переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, а також створення єдиного уніфікованого організаційно-інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Для вирішення цих питань потрібне науково-теоретичного підґрунтя.

Сьогодні у системі обліку державного сектору можна визначити такі основні недоліки:

- використання двох методів ведення бухгалтерського обліку – касового (при виконанні бюджетів) і методу нарахувань, що має певні особливості (при здійсненні діяльності із виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів);

- відсутність єдиної методики при відображенні операцій в бухгалтерському обліку державними цільовими фондами;

- не всі розпорядники бюджетних коштів охоплені казначейською системою обслуговування. Це не дає можливість отримувати оперативну та достовірну інформацію про дійсний стан виконання бюджетів різних рівнів;

- звітність про виконання бюджетів консолідується по вертикалі Державного казначейства і вертикалі головних розпорядників коштів паралельно. При цьому потоки інформації дублюються, але частина аналітичних звітних даних містить нетотожну інформацію. Планові показники також доводяться за двома напрямками: по системі Державного казначейства та системі головних розпорядників бюджетних коштів. Така інформація доводиться за двома інформаційними потоками – дані розпису та кошториси розпорядників бюджетних коштів;

- виконання бюджетів за видатками здійснюється шляхом виділення асигнувань замість більш ефективної системи – погашення зобов'язань. Існує формальний облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, що не відповідає фактичному стану їх розрахунків. У Державного казначейства відсутні ефективні важелі впливу на стан розрахунків розпорядників бюджетних коштів;

- окремі нормативні акти з обліку та звітності виконання кошторисів і бюджетів, затверджені Державним казначейством, потребують узгодження з міжнародними стандартами.

Слід зазначити, на відміну від міжнародної практики у системі бухгалтерського обліку в бюджетній сфері України розрізняють два основних об'єкти: установу, що отримує кошти бюджету, та власне бюджет. У вітчизняній практиці обліку виконання бюджетів застосовується касовий метод відображення доходів і видатків. Установи, які

отримують кошти бюджетів, використовують різні методи обліку доходів і видатків. Так, облік доходів загального фонду кошторисів установ здійснюється за касовим методом.

На противагу цьому доходи спеціального фонду установи обліковуються з дати здійснення операції (метод нарахування) або на дату надходження коштів на рахунки установи (касовий метод). Видатки як загального, так і спеціального фондів кошторису відображаються у бухгалтерському обліку установи на момент їх виникнення, незалежно від факту сплати грошових коштів (метод нарахування).

Використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності установ, які отримують кошти з бюджетів, та відповідно зведеного бюджету України.

Відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, з особливостями бюджетного процесу в Україні, а саме касовим методом виконання бюджетів. Так, у системі обліку виконання бюджетів відсутні дані про майновий стан органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади та держави в цілому.

Другим напрямом є розробка і впровадження у практику нових й уточнення раніше затверджених положень з бухгалтерського обліку, підготовка відповідних методичних рекомендацій, щодо організації обліку бюджетного сектору в нових умовах.

Третій напрям передбачає розроблення нової методологічної концепції обліку, яка б надавала можливість використовувати облікову інформацію для ухвалення управлінських рішень у бюджетному секторі в ринкових умовах господарювання та порівняння показників звітності вітчизняних і зарубіжних організацій, що виникає у зв'язку із необхідністю співпраці з міжнародними організаціями.

Четвертим напрямом є робота з перепідготовки та підготовки висококваліфікованих фахівців бухгалтерського обліку. Така підготовка має здійснюватися відповідно до державних освітніх стандартів і повинна містити необхідні кваліфікаційні характеристики за рівнями професійної освіти. Для реалізації цього завдання важливо налагодити тісну міжнародну співпрацю, створити спільні з іноземними державами центри навчання державних службовців і підвищення їх кваліфікації, активізувати вивчення міжнародного досвіду державного управління і навчання державних службовців шляхом ретельного відбору, перекладу та видання відповідної літератури; забезпечити участь українських фахівців у міжнародних семінарах, конференціях, нарадах з питань кадрового забезпечення державної служби, всіляко підтримувати представництво України у відповідних міжнародних організаціях; використовувати різноманітні форми міжнародної допомоги в межах чинного законодавства.

Крім того, існує проблема щодо неузгодженості категорій у нормативно-законодавчих актах, що регулюють облік у державному секторі України. Це негативно впливає не лише на організацію обліку, а й на такі його характеристики, як прозорість та зрозумілість.

Приведення методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку у відповідність до встановлених норм і вимог за міжнародними стандартами фінансової звітності є однією з умов ефективної адаптації економічної, а саме облікової інформації, до міжнародних вимог і стандартів, хоча міжнародні стандарти мають лише рекомендаційний характер. Для підвищення прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надаються, необхідно здійснити перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі.

Україна поступово інтегрується у світовий економічний простір. Отже, перехід національної системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах і складання звітності за міжнародними стандартами є вимогою часу. Багато країн, зважаючи на сучасні тенденції розвитку світової економіки стали на шлях розвитку бухгалтерського обліку, спрямований на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів і правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність у державному секторі необхідні для інформаційного забезпечення прогнозування, планування та контролю на рівні держави. Саме тому реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів є визначальним для всієї системи управління державними фінансовими ресурсами України. Для вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному секторі України слід розв'язати проблему практичного запровадження методу нарахування доходів і витрат всіх суб'єктів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі* : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січ. 2007 р. № 34. — Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. *Позняковська Н. М.* Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку у державному секторі / Н. М. Позняковська // Вісн. нац. ун-ту водного госп-ва та природокористування. — 2009. — Ч. 2. — С. 396–403.
3. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі.* — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document>.
4. *Бюджетний Кодекс України* від 21 черв. 2001 р. № 2542-III. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

ОБЛІК ТА АУДИТ

5. *Атамас П. Й.* Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й Атамас. — Х. : Центр навч. л-ри, 2003. — 284 с.
6. *Левицька С. О.* Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : монографія / С. О. Левицька. — Рівне : УДУВГП, 2004. — 233 с.
7. *Про оподаткування* прибутку підприємств : Закон України від 24 груд. 2002 р. № 334-94 зі змін. та допов.
8. *Сушко Н.* Модернізація бухгалтерського обліку у державному секторі триває // Казна. — 2009. — № 3. — С. 25–28.
9. *Хорунжак Н. М.* Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галиц. екон. вісн. — 2009. — № 2. — С. 152–156.