

УДК:3.33.336.1

Маріанна Ігорівна КОЩИНЕЦЬ

викладач кафедри економіко-правових дисциплін,
Національна академія внутрішніх справ, e-mail: kmarianna80@ukr.net

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЩОДО РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Кощинець, М. І. Зарубіжний досвід щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі / Маріанна Ігорівна Кощинець // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць; за ред. М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. (ISSN 2313-4569). – Одеса: Одеський національний економічний університет. – 2015. – Вип. 2. – № 57. – С. 71–78.

Анотація. У статті розглянуто зарубіжний досвід гармонізації системи бухгалтерського обліку з міжнародними положеннями бухгалтерського обліку в державному секторі Швейцарії, Франції, Великої Британії. Досліджено особливості цього процесу, які необхідно врахувати при реформуванні бухгалтерського обліку в Україні. Розглянуто принципові позиції міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які необхідно закріпити в національних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору, а саме, принципи бухгалтерського обліку в цілому та принцип нарахування, зокрема, який і покладено в основу методу нарахування, на якому ґрунтуються міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; державний сектор; бюджетування; метод нарахувань; Міжнародна федерація бухгалтерів; гармонізація; фінансова звітність.

Марианна Игоревна КОЩИНЕЦ

преподаватель кафедры экономико-правовых дисциплин,
Национальная академия внутренних дел, e-mail: kmarianna80@ukr.net

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПО РЕФОРМИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Кощинец, М. И. Зарубежный опыт по реформированию бухгалтерского учета в государственном секторе / Марианна Игоревна Кощинец // Вестник социально-экономических исследований: сб. науч. трудов; под ред. М. И. Зверякова (глав. ред.) и др. (ISSN 2313-4569). – Одесса: Одесский национальный экономический университет. – 2015. – Вып. 2. – № 57. – С. 71–78.

Аннотация. В статье рассмотрен зарубежный опыт гармонизации системы бухгалтерского учета с международными положениями бухгалтерского учета в государственном секторе Швейцарии, Франции, Великобритании. Исследованы особенности этого процесса, которые необходимо учесть при реформировании бухгалтерского учета в Украине. Рассмотрены принципиальные позиции международных стандартов бухгалтерского учета, которые необходимо закрепить в национальных стандартах бухгалтерского учета государственного сектора, а именно, принципы бухгалтерского учета в целом и принцип начисления, в частности, который лежит в основе метода начисления, являющегося базисным для международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: международные стандарты бухгалтерского учета; государственный сектор; бюджетирование; метод начисления; Международная федерация бухгалтеров; гармонизация; финансовая отчетность.

Marianne KOSHCHYNETS

Lecturer, Department of Economics and legal disciplines,
National Academy of Internal Affairs, e-mail: kmarianna80@ukr.net

FOREIGN EXPERIENCE IN ACCOUNTING REFORM IN THE PUBLIC SECTOR

Koshchynets, M. (2015), *Foreign experience in accounting reform in the public sector*. Ed.: M. Zveryakov (ed.-in-ch.) and others [Zarubizhnyi dosvid reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori; za red.: M. I. Zveriyakova (gol. red.) ta in.], *Socio-economic research bulletin (ISSN 2313-4569)*, Odessa National Economic University, Odessa, Issue 2, No. 57, pp. 71–78.

Abstract. *The article examines the international experience of harmonization of accounting regulations with international accounting in the public sector in Switzerland, France and the UK. The features of the process that must be taken into account when reforming accounting in Ukraine are investigated. Principal positions of international accounting standards to be fixed in national public sector accounting standards, namely the principles of accounting in general and in particular the principle of accrual, which is the basis of the method of calculation, and is a base for international accounting standards in the public sector.*

Keywords: *international accounting standards; the public sector; budgeting; accrual; International Federation of Accountants; harmonization of financial reporting.*

JEL classification: H610

Постановка проблеми у загальному вигляді. Вибір інтеграційного шляху розвитку, зміцнення ринкових засад національної економіки спричинили потребу в реформуванні всіх її інституційних секторів, включаючи державний сектор, з урахуванням передового досвіду розвинених країн світу в цій сфері [1]. Наразі триває обговорення Програми розвитку України «Стратегія реформ–2020», що запропонована Президентом П. Порошенком.

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.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [2, с.54].

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженнями актуальних питань удосконалення облікової системи державного сектору економіки, зокрема, щодо ефективності впровадження міжнародного досвіду, займалися такі видатні вчені-економісти, як: М. І. Білуха, С. Я. Зубілевич, Т. В. Канева, Л. Я. Корецький, А. Н. Кузьмінський, Н. А. Лиско, Л. Г. Ловінська, М. Р. Лучко, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, А. І. Фаріон, І. Д. Фаріон, О. О. Чечуліна, Н. М. Хорунжак та інші. Значний внесок у реформування бухгалтерського обліку належить фахівцям Науково-дослідного фінансового інституту, який є структурним підрозділом Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» Міністерства фінансів України. Академія бере участь у міжнародних проектах, реалізації міждержавних угод, активно співпрацює з міжнародними інституціями та їх представництвами в Україні, зокрема, Світовим банком, Місією USAID в Україні, представництвом Фонду ООН UNICEF в Україні, Німецьким товариством з міжнародної співпраці, Німецькою консультативною групою, Посольством Королівства Нідерландів в Україні тощо. Фахівці Академії фінансового управління розробили пакет методичних рекомендацій до Національних стандартів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Варто зазначити, що комплексний аналіз національної системи бухгалтерського обліку в Україні на предмет використання міжнародного досвіду та відповідності вітчизняним реаліям дослідниками не проводився. В публікаціях на цю тему автори зосереджують увагу на порівнянні окремих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності або на висвітленні окремих методик та проблем методологічного характеру [3, с.5].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження питань щодо реформування бухгалтерського обліку державного сектору зарубіжних країн, які запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, а також способів пристосування міжнародних стандартів до використання в Україні та механізмів їх впровадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Етап міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі фактично розпочався з утворення в 1996 р. в межах Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – головного координуючого органу

розвитку бухгалтерського обліку в світі – Комітету з питань державного сектору (далі КДС), який є постійно діючим комітетом Правління МФБ. Головним завданням КДС (наразі Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) є розроблення програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме [4, с.17]:

- 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.

Необхідно зазначити, що МСБОДС є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Ці вимоги розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), виданих МСБОДС, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально збережено підходи, визначені в МСБО, якщо за тим чи іншим питанням обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей в державному секторі.

МСБОДС поширюється на всіх суб'єктів державного сектору за винятком державних комерційних підприємств [2, с.55].

У багатьох країнах система державних фінансів реформується разом з бухгалтерським обліком. Сьогодні реформи бухгалтерського обліку державного сектору відбуваються у всій Європі та більшості країн Центральної Азії.

Метою міжнародних досліджень в державному секторі є надання рекомендацій щодо питань фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Вони ґрунтуються на вивченні найкращої світової практики та найефективніших методів вирішення відповідних питань. Тематичні документи повинні надавати інформацію, яка стосується певних сегментів єдиного цілого, що також складають фінансову звітність, здійснюють бухгалтерський облік та проводять аудит в державному секторі. Метою тематичних документів є надання нової інформації або свіжого погляду на проблеми державного сектору; зазвичай, вони є результатом науково-дослідної роботи, такої як: вивчення літератури, дослідження за допомогою анкетного опитування, інтерв'ю, проведення експериментів, аналіз прикладів із практики.

Варто зазначити, що 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; відповідно до МСБОДС здійснюють бухгалтерський облік та складають фінансову звітність такі впливові міжнародні організації: Співдружність націй, РС, 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) [5].

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 Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Принциповими положеннями МСБОДС, які потребують закріплення в НП(С)БОДС, є первинні елементи методологічного інструментарію – принципи бухгалтерського обліку в цілому та принцип нарахування зокрема, як такий, що лежить в основі методу нарахування, на якому і базуються МСБОДС [2, с.63].

Країни, що стали на шлях ринкових перетворень наприкінці ХХ ст., 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. До ключових заходів реформування включають перехід до визнання доходів та видатків за методом нарахування або деякими його елементами та запровадження стандартів, що відповідають 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 включили цей захід у свої плани [6].

В Україні триває процес реформування облікової системи відповідно до міжнародних стандартів. 2015 рік почався з цілої низки нововведень для бюджетних установ та функціонування бюджетної системи. З 1 січня 2015 року в Україні запрацювали 9 НП(С)БОДС.

З метою ефективного запровадження міжнародних принципів обліку в державному секторі України розглянемо досвід організації цього процесу в зарубіжних країнах, і насамперед в тих, де уже сформовано ринкові відносини та ефективно працює державний сектор, а саме у Швейцарії, Франції, Великій Британії.

Бухгалтерський облік у державному секторі Швейцарії [2, с.74] до 1970-х років базувався на традиційній моделі, в основу якої покладено касовий метод. Доходи й видатки визнавалися в обліку і звітності тільки в момент надходження й вибуття грошових коштів. При цьому як на федеральному рівні, так і на рівні кантонів та муніципалітетів не було єдиних принципів і правил ведення обліку і складання звітності. Бухгалтерський облік у муніципалітетах проводився на засадах обліку приватного сектору зі складанням звіту про фінансові результати.

Реформування бухгалтерського обліку державного сектору Швейцарії розпочалося в 1970 р. Потреба в погодженні процедур його ведення та формування звітності федерального уряду, кантонів і муніципалітетів випливала з необхідності гармонізації бюджетів різних рівнів. Метою реформи стало впровадження в бухгалтерському обліку державного сектору методу нарахувань.

Підготовчий етап реформи полягав у створенні проекту Рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку та формування звітності (далі – Рекомендації). Після тривалого (протягом чотирьох років) обговорення й доопрацювання проект був ухвалений та опублікований у 1981 р. Виконання Рекомендацій запроваджувало в державному секторі систему бухгалтерського обліку доходів і видатків та бюджетування за методом нарахування, яка дістала назву «гармонізована модель бухгалтерського обліку» (ГМБО). Впровадження ГМБО спочатку на рівні кантонів, а згодом – місцевих органів влади здійснювалося в 1980-х роках. Ця система була орієнтована передусім на об'єктивну оцінку і класифікацію операційних та інвестиційних витрат у державному секторі, однак не дозволяла отримувати інформацію щодо фінансового стану одиниць державного сектору. Крім того, ГМБО не передбачала розкриття інформації про фінансову діяльність та операції з консолідації взаєморозрахунків між одиницями сектору державного управління.

Водночас для федерального рівня Швейцарії зберігався касовий метод ведення бухгалтерського обліку та бюджетування. Система бухгалтерського обліку і звітності на касовій основі, що діяла на федеральному рівні, мала низку недоліків. Насамперед, це відсутність інформації про стан активів і зобов'язань сектору державного управління, результати та ефективність використання державних фінансів. Нова модель бухгалтерського обліку в державному секторі передбачала запровадження на федеральному рівні методу нарахування та стандартизацію бухгалтерського обліку і звітності за методологічною базою МСБОДС [7].

У 2004 р. було прийнято рішення щодо впровадження у Швейцарії повного пакету МСБОДС, а також бюджетування за методом нарахувань, що в 2005 р. знайшло відображення в Законі про фінансове управління. Метод нарахувань впроваджено на федеральному рівні починаючи з 2007 р. Він охоплює формування й виконання бюджету,

бухгалтерський облік і звітність. Унаслідок особливостей державного устрою Швейцарії (висока незалежність кантонів) сьогодні ГМБО використовується тільки на федеральному рівні. Разом з тим, на рівні кантонів було прийнято рішення про внесення незначних змін у модель ГМБО, таким чином з'явилася ГМБО-2, в рамках якої кантони Женева, Цюрих, Берн і Люцерн також прийняли за базові МСБОДС.

Результати й досвід впровадження бухгалтерського обліку та бюджетування за методом нарахувань відповідно до МСБОДС в державному секторі Швейцарії свідчать про те, що рушійними чинниками реформування є брак інформації з фінансової звітності для обґрунтування рішень на державному рівні та зростаючий попит з боку уряду й суспільства на підвищення її якості, незадоволеність чинною моделлю бухгалтерського обліку на федеральному рівні, а також розвиток МСБОДС і впровадження в міжнародну практику методів бюджетування, орієнтованих на результат.

Реформа бюджетної системи й бухгалтерського обліку державного сектору Франції була розпочата у 2001 р. [7]. Першим кроком в її проведенні став перегляд бюджетного законодавства. Відповідно до Керівництва статистики державних фінансів 2001 р. (КСДФ-2001) переглянуто бюджетну класифікацію й систему національних рахунків, остаточно класифікація котрих завершилася до 2006 р. У 2004 р. було затверджено 13 національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Концептуальну основу обліку і звітності, як програмний документ, на якому базуються національні стандарти, було розроблено на основі МСБОДС і Міжнародних стандартів фінансової звітності (для корпорацій).

Для розв'язання методологічних проблем, що виникали в процесі проведення реформи, протягом 2004–2006 рр. було створено Комітет з інтерпретації (екстрений), покликаний тлумачити норми бюджетного законодавства в контексті застосування національних стандартів та вирішувати проблемні питання щодо контролю, приватно-державного партнерства тощо. Він щорічно затверджує нові стандарти або зміни до чинних стандартів відповідно до нових напрацювань у сфері МСБОДС.

Вперше за новими стандартами фінансова звітність була сформована за 2006 р. Перед складанням балансу за новими стандартами було проведено значну підготовчу роботу. Зокрема, здійснена інвентаризація всіх активів, насамперед, нерухомого майна, котра тривала понад три роки; визначено критерії оцінки активів. При цьому нерухоме майно вперше оцінювалося за ринковою вартістю.

Наступний етап реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності Франції був спрямований на консолідацію фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Сьогодні у Франції розроблено й впроваджено 15 стандартів, що відображають засади обліку і звітності в державному секторі. Національні стандарти містять Концепцію державного обліку, у якій зазначається необхідність стандартизації, основні підходи до регулювання й методологічні засади обліку, наводиться глосарій основних термінів.

У цих стандартах збережено всі основні принципи МСБОДС, котрі зумовлені характером діяльності державних органів та відрізняють її від приватного сектору.

Одним із основних елементів системи бухгалтерського обліку державного сектору Франції є метод нарахування, що дає можливість визначити ефективність управління.

Досвід реформування бухгалтерського обліку державного сектору Франції засвідчує такі його особливості: реформа бюджетного законодавства передувала реформі методологічних засад бухгалтерського обліку державного сектору; реформування бухгалтерського обліку всіх інституційних секторів національної економіки (державного, корпоративного і приватного) відповідно до міжнародних стандартів проводилось одночасно, що забезпечило єдність методології та достовірність визначення макропоказників стану економіки, а отже й обґрунтованість управлінських рішень.

Велика Британія розпочала реформування бухгалтерського обліку державного сектору ще на початку 1990-х років [2, с.78]. Перше повідомлення про запровадження так званого

ресурсного обліку (обліку за методом нарахування) міститься в проекті бюджету країни на 1993 р., поданому канцлером казначейства (міністром фінансів).

У липні 1994 р. уряд Великої Британії опублікував роз'яснюючий документ «Кращий облік для грошей платників податків: ресурсний облік та бюджетування в уряді». У цьому документі наведено основні характеристики ресурсного обліку й бюджетування, очікувані переваги і графік запровадження, а також методичні рекомендації щодо його ведення.

Згідно з цим документом, ресурсний облік охоплює низку способів: облік за методом нарахування, який використовується для складання звітності з видатків центрального уряду Великої Британії, включаючи міністерства та їхні виконавчі органи, комерційні фонди; аналіз видатків за напрямками використання ресурсів у розрізі міністерств; порівняння видатків, за можливості, з результатами використання ресурсів. Ресурсне бюджетування охоплює планування й контроль державних видатків на основі ресурсного обліку.

У роз'яснювальному документі зазначено, що принципи й методики ресурсного обліку в міністерствах мають відповідати загальноприйнятій в країні практиці обліку (United Kingdom GAAP), зокрема, вимогам до обліку й пояснювальної інформації відповідно до закону «Про компанії» 1985 р. (застосовується до компаній приватного сектору) та стандартів обліку, адаптованих до особливих вимог контролю центрального уряду й парламенту [8, с.52]. Це зроблено з метою забезпечення узгодженості методології обліку використання бюджетних ресурсів з практикою обліку в інших інституційних секторах економіки.

У результаті проведеної реформи кожне міністерство готує один консолідований комплект звітності, який охоплює активи й пасиви виконавчого органу, включаючи комерційні фонди. До нього додаються висновки аудитора, котрі підтверджують достовірність фінансових звітів, що публікуються. Фінансові звіти міністерств, складені на основі ресурсного обліку, ґрунтуються на стандартній комерційній моделі звіту про прибутки й збитки, а також на балансовому звіті про фінансовий стан. Проте формат звітності за ресурсним обліком дещо відрізняється від формату звітності компаній, що зумовлено змістом і характером діяльності центрального уряду.

Для методологічного забезпечення проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі в 1996 р. було створено FRAB – Консультативну раду з фінансової звітності Міністерства фінансів (далі – Рада), яка повинна контролювати відповідність ресурсного обліку найкращим стандартам фінансової звітності шляхом дотримання GAAP Великої Британії. При створенні Ради Міністерство фінансів направило до Парламенту на розгляд і затвердження Звіт про діяльність ради, політику ресурсного обліку та відповідні суттєві зміни разом із поглядами ради, котрий мав регламентувати її діяльність.

Рада складається із членів (представників Ревізійної комісії, що здійснює аудит місцевих органів влади й закладів охорони здоров'я, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також промисловості та університетських кіл), які повністю незалежні від міністерства фінансів, та однієї особи (не голови), котра є представником державного ревізора й генерального аудитора. Очолює Раду незалежна особа. Метою діяльності Ради є запровадження незалежного елемента у процес установлення стандартів фінансової звітності, усіх додатків до них і змін, включаючи пропозиції перегляду стандартної практики.

В процесі реформи було дуже важливо досягти порівнянності проекту бюджету та звітності на основі ресурсного методу. У цей час члени Парламенту висловлювали занепокоєння стосовно можливості порівняння звітів про видатки міністерств з деталізованими статтями, які містяться в прогнозах. Міністерство фінансів провело порівняння витрат ресурсів за розділами звітів з відповідними сумами, відображеними в прогнозах на основі ресурсного методу.

Парламентський Комітет з державного бюджету підтримав перехід на ресурсний облік, який, на його думку, підвищив прозорість і якість фінансової інформації, доступної для законодавців. Однак, на його переконання, не можна відмовлятися від системи обліку на

основі касового методу, поки не буде впевненості, що система ресурсного обліку забезпечує аналогічні рівні звітності та гарантії, як і система на основі касового методу обліку. Міністерство фінансів почало діяти в напрямку впровадження обліку закупівель у державному секторі на основі ресурсного методу з 2001–2002 рр. і водночас замінювало звіти про асигнування звітами про ресурси.

Загалом проект був успішно запроваджений, проте деякі міністерства не продемонстрували здатності готувати надійні звіти на основі ресурсного обліку. У цих умовах міністерство фінансів контролювало здійснення заходів щодо усунення можливих ризиків та ретельно їх супроводжувало. Управління цими ризиками здійснювалося з метою: забезпечення складання усієї звітності парламенту за новою системою; врахування того, що, хоча нові механізми поставок забезпечують щонайменше адекватний рівень контролю з боку парламенту, результати їхньої дії стануть очевидними тільки після їх повного запровадження; використання результатів регулярного аудиту кожного рахунку в державному казначействі для зосередження уваги генерального контролера й аудитора на будь-яких характеристиках застосування нової системи, які можуть перешкоджати цьому контролю та не забезпечувати захисту інтересів парламенту.

Отже, в державному секторі Великої Британії облік за методом нарахування впроваджено частково. Такий підхід полегшує подальше вдосконалення загальних звітів уряду. Найбільш проблематичним виявилось застосування методу нарахування у веденні бухгалтерського обліку та складання звітності окремими суб'єктами державного сектору. Поки що не вирішено, за яким методом вести облік доходів від оподаткування, довготермінових зобов'язань, соціального страхування та пенсійного забезпечення.

Висновки і перспективи подальших розробок. В умовах глобалізованого світу жодна національна економіка не зможе нормально розвиватися відокремлено від міжнародної. Процес запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні) неможливо зупинити, тому Україна не повинна лишитися осторонь. В основу міжнародних стандартів було покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами. Такі стандарти необхідно розглядати передусім як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики [2, с.86].

Зарубіжний досвід імплементації МСБОДС свідчить про складність цього процесу та необхідність проведення значної підготовчої роботи з боку уряду, Мінфіну, ДКСУ й РБК. Одним із ключових моментів реформування бухгалтерського обліку є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка є підґрунтям нових підходів в управлінні державними фінансами. Одночасне впровадження складових системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на міжнародних стандартах, а саме НП(С)БОДС, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, можливе лише після розроблення відповідного методичного забезпечення до цих положень, створення системи управління змінами та їх моніторингу в площині реформування бухгалтерського обліку, відповідного навчання бухгалтерів і користувачів фінансової звітності державного сектору.

Література

1. *Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ України на 2010–2014 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.*
2. *Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т.; Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / [Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Сірко та ін.; за ред. Л. Г. Ловінської]. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 568 с.*

3. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с. – Бібліогр.: С. 142–154.
4. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: 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.
5. *International Public Sector Accounting Standards* [Electronic source]. – Access: http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards.
6. Тандберг Э. Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе: рабочий документ МВФ 2008 г. [Электронный ресурс] / Э. Тандберг, М. Павешич-Шкерлеп. – Режим доступа: www.gosman.ru.
7. Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления: отчет о прохождении стажировки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.
8. Галузина С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупишис. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.

References

1. «Prosperous Society, Competitive Economy, Effective State: A program of economic reforms of Ukraine on 2010–2014» [Zamozhne suspilstvo, konkurentospromozhna ekonomika, efektyvna derzhava: prohrama ekonomichnykh reform Ukrainy na 2010–2014 roky], available at: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf (ukr)
2. Lovinska, L. G., Sushko, N. I., Sirko, S. V. and others (2013). Ed. by L. G. Lovinska «Accounting and control of the public sector in the modernization of public financial management: in 2 vol. Vol. 1: «Reform of accounting in the public sector according to international standards» [Bukhhalterskyi oblik i kontrol derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsii upravlinnia derzhavnymy finansamy: u 2 tomakh. Tom 1: Reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv], DNNU «Academy of Financial Management», Kyiv, 568 p. (ukr)
3. Lovinska, L. G., Stefaniuk, I. B. (2006), «Accounting and financial control in the current economic conditions in the Ukraine» [Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku ta finansovoho kontroliu v suchasnykh umovakh hospodariuvannia v Ukraini], NDFI, Kyiv, 240 p. (ukr)
4. Yefymenko, T. I., Lovinska, L. H., Svirko, S. V., Levytska, S. O. and other (2010). Ed. by F. O. Yaroshenko «Information support of public finance management»: in 2 vol. Vol. 1: «Standardization of budget accounting as a tool of public finance modernization of Ukraine» [Informatsiyne zabezpechennia upravlinnia derzhavnymy finansamy], DNNU «Academy of Financial Management», Kyiv, 226 p. (ukr)
5. «International Public Sector Accounting Standards», available at: <http://en.wikipedia.org/wiki>.
6. Tandberh, E., Paveshich-Shkerlep, M. (2008), «Progressive reforms in public financial management in South-Eastern Europe: IMF Working Paper 2008» [Peredovye reformy v upravlenii gosudarstvennymi finansami v Jugo-Vostochnoy Evrope: rabochiy dokument MVF 2008 g.], available at: www.gosman.ru (rus)
7. «The study of international experience in accounting and financial reporting in the public sector: a report on the traineeship [Izuchenie mezhdunarodnogo opyta vedeniya bukhgalterskogo ucheta i sostavleniya finansovoy otchetnosti v sektore gosudarstvennogo upravleniya: otchet o prohozhenii stazhirovki], available at: www.roskazna.ru/STOR/22072010ot.doc (rus)
8. Galuzina, S. M., Pupshis, T. F. (2006), «International accounting and audit» [Mezhdunarodnyy uchet i audit], Peter, St. Petersburg, 272 p. (rus)

Стаття надійшла до редакції 26.05.2015.