

## РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ЗАРУБІЖНІ ТЕНДЕНЦІЇ

### PUBLIC SECTOR ACCOUNTING OF REVENUES AND EXPENDITURES: NATIONAL SPECIFICS AND CROSS BORDER TRENDS

*У статті розглянуто особливості бухгалтерського обліку доходів і видатків у державному секторі, застосування касового методу та методу нарахування в зарубіжних країнах. Проаналізовано відображення в облікових політиках визнання доходів і видатків суб'єктів державного сектору. Ключові слова: облік, державний сектор, видатки, метод нарахування, облікова політика.*

*В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в государственном секторе, применение кассового метода и метода начисления в зарубежных странах. Проанализировано*

*отражение в учетной политике признания доходов и расходов субъектов государственного сектора.*

*Ключевые слова: учет, государственный сектор, расходы, метод начисления, учетная политика.*

*The article discusses features of public sector accounting of the revenues and expenditures, application of a cash method and accrual method in foreign countries. And also reflection of recognition of the the revenues and expenditures of public sector entities in accounting policy are analysed.*

*Key words: accounting, public sector, expenditures, accrual accounting, accounting policies.*

УДК 657:336.1

**Кугай І.В.**

аспірант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

**Постановка проблеми.** Незважаючи на стрімкий розвиток ринкових відносин, в Україні, як і в кожній державі, продовжують функціонувати установи, підприємства та організації державного сектору. Вони є невід'ємною складовою частиною розвитку економіки країни, забезпечення добробуту і захисту її населення та організації надання різноманітних суспільних благ.

Для ефективного використання бюджетних коштів та державного майна, збереження власності держави в бюджетних установах здійснюється притаманний їм бухгалтерський облік. Його метою є достовірне відображення використання бюджетних коштів, державної власності і сприяння поліпшенню фінансово-господарської діяльності.

Облік доходів і видатків бюджетних установ ведеться в обов'язковому порядку і забезпечує відображення даних з операцій, пов'язаних із надходженням і використанням бюджетних коштів. Завдяки цьому проводиться постійний моніторинг основних показників діяльності бюджетних установ, аналіз виконання бюджетних програм та державний контроль використання бюджетних коштів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різні теоретичні аспекти доходів і видатків бюджетних установ розкрито в роботах таких сучасних вітчизняних науковців, як Базилевич В.Д., Баластрик Л.О., Затонацька Т.Г., Сизоненко В.О. та ін. Методу та організацію бухгалтерського обліку та складання звітності у бюджетних установах відображено в працях таких учених, як Бондар М.І., Джога Р.Т., Калюга Є.В., Канцуров О.О., Кіндрацька Л.М., Косова Т.Д., Ловінська Л.Г., Мельник Т.Г., Михай-

лов М.Г., Свірко С.В., Стоян В.І., Сушко Н.І., Телегунь М.І., Фещенко Є.А., Шара Є.Ю., Швець В.Г. та ін. Проте необхідно розглянути світовий досвід обліку доходів і видатків та можливості його застосування в Україні.

**Постановка завдання.** Мета статті – розглянути підходи до обліку доходів і видатків у зарубіжних країнах, використання касового методу і методу нарахування та тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік бюджетних установ відрізняється від бухгалтерського обліку підприємницької сфери, причиною чому є відмінності в управлінні у державному та комерційному секторах. Основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, тоді як у бюджетних установах увага зосереджується на демократичному контролі над використанням бюджетних коштів.

Існують різні підходи до обліку доходів і видатків.

1. Доходи являють собою вимоги з отримання готівкових грошових коштів, тоді як витрати – зобов'язання за грошовими виплатами. Це означає, що доходи і витрати завжди будуть мати матеріальний (грошовий) ефект або у звітному періоді, про який йде мова (у формі теперішнього готівкового надходження і реальних грошових виплат відповідно), або в більш пізні звітні періоди (у формі майбутніх грошових надходжень і майбутніх грошових виплат). Доходи і витрати можуть також мати інший ефект (на додаток до грошового ефекту), а саме ефект рентабельності у вигляді

отриманих доходів і понесених витрат. На відміну від першого, що впливає на вартість готівки, ефект рентабельності доходів і витрат впливає на власний капітал організації [1]. Відповідно до цього, є й різні способи визнання доходів і витрат. Перший – касовий – коли отримано (витрачено) грошові кошти за товари і послуги, другий – нарахування – коли відбулося нарахування здійснених доходів і витрат. Адміністративна камеральна бухгалтерія (далі – АК) була створена для бюджетних установ для надання для них можливості відповідати за використання бюджетних коштів. Тобто рахунки повинні деталізувати видатки та шляхи їх фінансування відповідними доходами [2]. Основними елементами АК є платіжне доручення та його виконання. Контроль оплати здійснюється як складова частина, використовуючи одноразовий метод обліку АК, порівнюючи цифри, введені в двох стовпчиках, що містять доручення з оплати і платіжне виконання (фактичні виплати). Також особлива увага надається виконанню контролю руху грошових коштів. Метою рахунків є збереження огляду касових операцій (тобто грошових надходжень і грошових виплат). І, нарешті, АК повинні повідомити про результати державного управління. Цей результат дійсно може не бути адміністративним результатом в прибутку чи збитку за період; це швидше питання звітності (якою мірою доходи в загальному або для різних видів покривають витрати). Що стосується результату, то не може бути адміністративного результату у контексті прибутку або збитку. Тобто прибутковість як різниця між отриманими доходами і понесеними витратами не може бути використана як показник діяльності у державному управлінні. З іншого боку, це швидше питання звітності – якою мірою доходи загалом або за видами діяльності покривають витрати. Тобто результат державного управління являє собою фінансовий результат як різниця між грошовим ефектом доходів і витрат (у вигляді теперішніх і майбутніх грошових надходжень і виплат).

## 2. Адміністративні камералісти.

АК була розроблена для виконання чотирьох завдань традиційного бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме бюджетного контролю, контролю оплати, контролю грошових коштів та результатів фінансової звітності. Оскільки ці завдання пов'язані з грошовим ефектом, на відміну від ефекту рентабельності, виручки і витрат, вони можуть бути віднесені до «завдань діяльності з грошовими коштами». Крім того, в АК використовується принцип одинарного запису, а також камеральний рахунок, що складається з доходів (надходжень) і витрат (платежів). На кожній стороні знаходимо такі чотири стовпці: залишки або залишкові членські внески, перенесені, поточні внески (ПВ), реальні (фактичні) внески (ФВ) і

залишки або залишкові членські внески перенесені. В АК платіж оплати вводиться у ПВ-колонці на боці доходів, а виплати – у ПВ-колонці на стороні видатків. Коли команда оплати виконується, то фактичні грошові надходження вводяться у ФВ-колонці на боці доходів. Фактичний платіж готівкою, що є касовим виконанням доручення з виплати, вводиться в ФВ-колонці на стороні видатків. Таким чином, правило бухгалтерії вимагає, щоб жоден запис у ФВ-колонці не був проведений без попереднього або одночасного запису у ПВ-колонці.

Залишок на кінець періоду, що також є сумою, яка буде перенесена в якості залишку на початок наступного періоду, виглядає так: Сальдо до перенесення = Сальдо після перенесення + Поточні внески – Фактичні внески [3].

Оскільки ми не можемо оцінити результат діяльності державного сектора шляхом зіставлення ефекту рентабельності доходів і витрат, то й неважливо зосереджуватись на результаті прибутковості в АК. З іншого боку, потрібно розглянути грошовий ефект, спрямований на оцінювання того, чи здійснив державний сектор свою діяльність у межах бюджету, прийнятого парламентом (бюджетний контроль). Перше завдання АК полягає в сприянні бюджетному контролю у формі порівняння даних бухгалтерського обліку з відповідними бюджетними показниками. Є два варіанти для обліку, які могли би бути використані для бюджетних порівнянь: (1) доходи (надходження) і витрати (платежі), які були реалізовані у вигляді грошових надходжень і виплат готівки, відповідно (тобто ФВ-колонка на камеральному рахунку) і (2) доходи (надходження) і витрати (платежі) у ПВ-колонці на камеральному рахунку. Друге завдання АК полягає в сприянні контролю оплати. Для того щоб виконати завдання контролю оплати, суми платіжних доручень вводяться у ПВ-колонці в межах АК. Контроль виконання платежу (готівковий контроль) на додаток до попереднього також має важливе значення. Оскільки різні грошові надходження і грошові платежі вводяться у ФВ-колонці на камеральному рахунку, то легко отримати огляд грошових надходжень і грошових виплат, вивчаючи ФВ-колонку вертикально.

3. Порівняння способу придбання фінансових ресурсів бюджетними установами та комерційними підприємствами.

Усі організації несуть витрати, які повинні бути профінансовані за рахунок доходів. Проте різні типи організацій набувають доходи по-різному. Ми можемо розрізнити бюджетні організації та комерційні підприємства саме на основі того, як вони набувають фінансові ресурси. Комерційні підприємства беруть участь у купівлі/виробництві і продажу товарів і послуг із метою отримання прибутку. Національні та місцеві органи влади є прикладами

бюджетних організацій. Ці організації передусім отримують доходи за допомогою єдино спрямованих операцій на відміну від обмінних операцій зазначених вище суб'єктів. Це означає, що вони отримують податкові доходи від громадян країни, не даючи натомість прямих послуг. І в цих організаціях бюджет відіграє важливу роль (а отже, й термін «бюджетні установи»). Витрати (від надання послуг громадянам) здійснюються у різних сферах (наприклад, освіти, охорони здоров'я, оборони тощо), тоді як доходи від податків надходять до державного бюджету. Таким чином, бюджет використовується для розподілу податкових надходжень за різними сферами діяльності для фінансування витрат.

4. Порівняння ведення традиційного бухгалтерського обліку у державному секторі адміністративними камералістами із новим обліком у державному секторі за Міжнародними стандартами обліку у державному секторі (IPSAS).

АК була спеціально розроблена для використання організаціями державного сектора, що фінансуються з державного бюджету, а стандарти IPSAS являють собою модифіковані версії МСФЗ (IFRS), які були спеціально розроблені для використання комерційними підприємствами. В АК акцентується увага на грошовому ефекті доходів і витрат. У стандартах IPSAS акцент – на модифікованому ефекті рентабельності доходів і витрат у вигляді отриманих модифікованих доходів та понесених модифікованих витрат. Незважаючи на те що існує стандарт IPSAS для касового методу обліку, Рада, що видає стандарти IPSAS (IPSASB), відзначає перевагу методу нарахування для визнання доходів і видатків [4]. Також відмінність полягає у тому, що АК використовує одинарний спосіб запису, тоді як за Міжнародними стандартами використовується метод подвійного запису. Таким чином, хоча дві системи розроблені для використання організаціями державного сектору, вони представляють різні типи рахунків, а саме грошових рахунків і рахунків рентабельності. Також є різними методи обліку та відображення записів.

Новий державний менеджмент, який з'явився в кінці 70-х років у Великій Британії та Сполучених Штатах, спрямований на поліпшення практики державного сектора, щоб органи державного управління стали більш конкурентоспроможними і більш відповідальними, наслідуючи приклад кращих приватних компаній. Він матеріалізується набором реформ, які впроваджують державні структури для розробки нових методів роботи, зокрема з точки зору бухгалтерського обліку, оскільки одним із ключових елементів нового державного управління є заміна традиційного касового методу обліку методом нарахування, що дає змогу, крім іншого, визначення активів, зобов'язань, доходів

і витрат. Цей «новий» облік був прийнятий Європейською Комісією в 2005 р. (у Mawhood Baumann, 2008).

Директива 2011/85/ЄС від 8 листопада 2011 р. підкреслює важливість наявності фінансових даних (отриманих відповідно до принципів Європейської системи рахунків), які повинні бути оновлені з метою забезпечення прозорості та належного функціонування бюджетної системи Європейського Союзу.

Така прозорість і надійність мають важливе значення для досягнення макроекономічної і бюджетної дисципліни, що є обов'язком держав-членів відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU). Директива визначає, що «застосування вичерпних і надійних методів обліку в усіх є обов'язковою умовою для отримання високоякісних статистичних даних, які можна порівняти з даними різних держав-членів» [5].

**Німеччина.** Німецька федеральна структура виглядає так: Федерація, землі і муніципалітети. Процес складання бюджету Федерації і федеральних земель поділяється на доходи та витрати і ґрунтується на положеннях Основного закону Федеративної Республіки Німеччини (статті 109–115), а також Закону про бюджетні принципи (Haushaltsgrundsätzegezesets, або HGrG). Згідно із цим Законом, державний облік може вестись касовим методом і методом нарахування. Практика бухгалтерського обліку відрізняється у федеральних землях. Деякі федеральні землі вирішили прийняти метод нарахування, інші ж вважають за краще вести облік за касовим. Проте хоча більшість федеральних земель вирішили перейти до обліку за методом нарахування, процес реформ ще не завершений (Ernst & Young, 2012).

**Австрія.** Австрійський центральний уряд використовує модифікований облік за методом нарахування, а рівень місцевого самоврядування працює зі змінним касовим методом. У 2007 і 2009 рр. Австрійський федеральний парламент прийняв велику реформу бюджету. Перший етап реформи, реалізований у 2009 р., – введення середньострокових витрат. Другий етап передбачає, крім того, впровадження методу нарахування (Steger, 2010). Федеральний уряд застосовує Закон про бухгалтерський облік, тоді як землі і муніципалітети повинні відповідати Правилам бюджету і рахунків.

**Іспанія.** Країна використовує модифікований касовий метод обліку на місцевому рівні, а також на центральному рівні. Як і в більшості країн континентальної Європи, іспанські стандарти бухгалтерського обліку визначаються законом. Сучасне становище державного обліку в Іспанії є результатом реформ, початих із кінця 70-х років, завдяки зміні політики після тривалого періоду диктатури. Вступ Іспанії до Європейського Союзу сприяв введенню низки реформ. Новий план рахунків

визначає нові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мета полягає в тому, щоб адаптувати облік у державному секторі з принципами бухгалтерського обліку, які діють у приватному секторі. Цей план рахунків показує поточну модель звітності державного обліку, визначає принципи бухгалтерського обліку для бюджету і фінансового обліку, а також форми і змісту фінансової звітності, які включені до річної звітності.

**Фінляндія.** Ідея методу нарахування обліку була введена в 1988 р. (OECD, 2004). Країна використовує цей метод обліку для заповнення річної бухгалтерської звітності. Фінляндія готує консолідовану фінансову звітність відповідно до принципів нарахування. Фінська влада повністю використовує метод нарахування [6].

**Франція.** У Франції система обліку для центральних і місцевих державних утворень застосовує принцип нарахування. Сучасна французька система обліку у державному секторі аналогічна тій, що діє в приватному.

**Італія.** В Італії центральний уряд використовує касовий метод і метод нарахування. Місцеві органи влади також об'єднують системи обліку обома методами. Оскільки бюджети засновані на основі врахування принципу нарахування, річна бухгалтерська звітність встановлюються відповідно до принципів касового методу обліку [7].

**Румунія.** У системі бухгалтерського обліку використовується модифікований метод нарахування. Він не може бути кваліфікований як цілісний метод нарахування, оскільки в ньому відсутня низка елементів, необхідних для цієї системи. Дійсно, всі основні засоби не підлягають амортизації, амортизація матеріальних активів не є обов'язковою. Правила обліку є однаковими для всіх державних установ центральних і місцевих органів влади і соціального забезпечення. Всі державні установи в Румунії використовують унікальний план рахунків, унікальну бюджетну класифікацію та унікальну модель для подання фінансової звітності. З моменту вступу Румунії в Європейському Союзі державні фінанси країни є одним із головних державних пріоритетів. Облік в Румунії строго керується директивами Європейського Союзу.

**Велика Британія.** У країні також використовується метод обліку за методом нарахування. У 1995 р. британський уряд розпочав свою облікову реформу з метою створити систему, засновану на методі нарахувань. Ця реформа спрямована на більш ефективне управління і підвищення відповідальності міністерств.

**Словаччина.** У країні центральний уряд, а також місцеві органи влади використовують метод нарахування. Словенія використовує модифікований касовий метод обліку, який містить деякі елементи, пов'язані з методом нарахування, такі як дебетові рахунки [8; 9].

Отже, різноманітність систем обліку можна спостерігати як між різними державами, так і всередині країн. Деякі країни активно прагнуть модернізувати свої методи обліку, деякі все ще використовують більш традиційні системи обліку [10]. Таким чином, якщо деякі держави, такі як Бельгія, Естонія, Франція, Литва, Португалія, Румунія, Велика Британія, Словаччина та Швеція, ведуть облік за методом нарахування на всіх рівнях влади, то інші, як і раніше, працюють за касовим методом.

Відповідно до ст. 152 FR, всі органи, які входять до Європейського Союзу із консолідацією у річній бухгалтерській звітності, застосовують правила бухгалтерського обліку ЄС, що базуються на положеннях Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSAS). Обсяг консолідації для Європейського Союзу включає в себе контрольовані підприємства, асоційовані компанії і спільні підприємства. Контрольованими суб'єктами є всі компанії, в яких Європейський Союз має силу управляти їх фінансовою та операційною політикою таким чином, щоб мати можливість отримувати вигоду від діяльності.

Витрати, пов'язані із придбанням товарів, визнаються тоді, коли вони доставлені й оцінюються за первісною вартістю рахунку-фактури. Необмінні витрати обліковують для більшості витрат Європейського Союзу. Вони належать до трансфертів одержувачів і можуть бути трьох типів: матеріальні права, трансферти за договором, а також одноразові гранти, внески і пожертвування. Трансферти визнаються витратами в тому періоді, в якому були здійснені, за умови, що: передача допускається за Правилами або був підписаний договір передачі; були виконані будь-які інші критерії бенефіціаром; можна кількісно виміряти вартість. Коли запит на платіж або вартості претензії приймається і відповідає критеріям визнання, визнається як витрати для прийнятої суми. На кінець року понесені витрати оцінюються і реєструються як нараховані витрати [11].

Сукупні бюджетні рахунки засновані на принципі модифікованого касового методу обліку. Вони включають у себе звіти про виконання бюджету, які узагальнюють усі бюджетні операції за рік і забезпечують відображення результату, а також примітки і додатки до них (що деталізують та коментують інформацію). Бюджетними принципами є єдність і точність бюджету; звітування; рівновага; одиниця обліку; універсальність; специфікація; раціональність управління фінансами; прозорість.

У звітах про хід реалізації бюджету визначаються всі бюджетні операції протягом року з точки зору доходів і витрат. Структура така ж, як і в бюджету. У результаті бюджет включає в себе результат діяльності Європейського Союзу і результат участі країн Європейської асоціації вільної торгівлі. Він являє собою різницю між загаль-

ною виручкою, отриманою за цей рік і загальною сумою виплат, здійснених у вигляді асигнувань за рік, плюс загальну суму асигнувань, що переносяться на наступний рік.

Сумами власних коштів, що знаходяться на рахунках, є ті, що зараховуються протягом року на рахунки, відкриті на ім'я Комісії національними казначействами та іншими відповідальними органами держав-членів. Інші доходи, відображені на рахунках, це суми фактично отриманих коштів протягом року. Для обчислення результату бюджету за рік витрати включають у себе платежі, здійснені для виплати з асигнувань за рік плюс будь-які виплати.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Господарська діяльність бюджетних установ має низку особливостей, які знайшли своє відображення у специфіці ведення обліку. По-перше, бюджетні установи діють на правах державної власності, що означає можливість користування наданими державою засобами, але не повного розпорядження ними. Цей факт впливає на ведення обліку та складання фінансової звітності. Також оборотними коштами такі установи не наділені, що вимагає від них очікування асигнувань із відповідного бюджету. Все це ускладнює роботу бюджетних установ і напрям на одержання позитивного результату. Тому потрібно налагодити та спростити процес одержання фінансування для безперестанної роботи установ і узгодити нормативно-правову базу для чіткого пояснення всіх вимог діяльності у державному секторі. Бухгалтерський облік у бюджетних установах ускладнюється кількістю джерел фінансування, а також необхідністю ретельної відповідності здійснених видатків до окремих груп доходів. Бухгалтерський облік доходів і видатків бюджетних установ у зарубіжних країнах також відрізняється методами обліку витрат та напрямами розвитку. Загалом за програмами модернізації та гармонізації обліку країни налагоджують використання методу нарахування або створюють модифікований метод нарахування. Однак значна кількість інших продовжує застосовувати касовий метод, що унеможлиблює

всезагальний розвиток обліку видатків у державному секторі.

#### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Supriya Guru Public Expenditure: Meaning, Importance, Classification and Other Details [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yourarticlelibrary.com/economics/public-expenditure-meaning-importance-classification-and-other-details/38100/>.
2. Organisation for Economic Cooperation and Development (1993), Accounting for what? The value of accrual accounting to the public sector, PUMA, Paris.
3. Norvald Monsen Public Sector Accounting: Democratic control of public money by using administrative cameralistics// Norwegian School of Economics and Business Administration Department of Accounting, Auditing and Law – January 2010.
4. James L. Chan International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>.
5. Sabrina Bellanca, Loredana Cultrera & Guillaume Vermeylen Analysis of Public Accounting Systems in the European Union // Research in World Economy. – 2015. – Vol. 6. – № 3.
6. Salme Nasi, Jukka Pellinen Janne Jarvinen, Tapani Rahko Developing Public Sector Cost Accounting Systems–Case Finnish Defence Forces// Journal of Modern Accounting and Auditing, February 2011. – Vol. 7. – № 2. – P. 97–110.
7. Adriana Bruno Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy// Open Journal of Accounting, 2014. – № 3. – P. 38–44
8. Jovanović Tatjana Should Slovenia Transform the Accounting in Public Sector? // International Public Administration Review, Vol. 13. – № 3–4/2015.
9. Jovanović Tatjana Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia // НКЈУ – ССРА. – 2015. – № 15(4). – P. 791–814.
10. Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape // Financial Accountability & Management, 32(1), February 2016, 0267-4424.
11. European Union Public Finance // European Commission - Budget. – 2014. – 5th Edition.