

УДК 657:[061.1:336.14]

Горковенко І.В.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Харківського національного аграрного університету імені В.В. Докучаєва***БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ:
СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ**

Стаття присвячена основним напрямам удосконалення та модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України з метою забезпечення абсолютної відкритості та прозорості ведення обліку. Визначені чіткі та зрозумілі правила, єдині методологічні засади переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, шляхи впровадження нового плану рахунків та фінансової звітності.

Ключові слова: державний сектор, бюджетні установи, міжнародні стандарти, національні стандарти, стандартизація, модернізація, стратегія, уніфікація.

Горковенко И.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ

Статья посвящена основным направлениям совершенствования и модернизации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Украины с целью обеспечения абсолютной открытости и прозрачности ведения учета. Определены четкие и понятные правила, единые методологические основы перехода на национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, пути внедрения нового плана счетов и финансовой отчетности.

Ключевые слова: государственный сектор, бюджетные учреждения, международные стандарты, национальные стандарты, стандартизация, модернизация, стратегия, унификация.

Gorkovenko I.V. ACCOUNTING BUDGET ENTITY: STATE PROSPECTS AND REFORM

In the articles considered basic directions of improvement and modernisation of record-keeping are in budgetary establishments of Ukraine with the aim of providing of absolute openness and transparency of registering. Clear and clear rules and only methodological principles of passing are offered to the national standards of record-keeping in the public sector, of introduction of new card of accounts and financial reporting

Keywords: state sector, budgetary establishments, international standards, national standards, standardization, modernization, strategy, standardization.

Вступ. Співпраця України з міжнародними організаціями, фондами та іншими структурами потребують достовірної, відкритої та прозорої економічної інформації, джерелом якої, у першу чергу, є бухгалтерський облік. Перехід до ринкової економіки, демократизації суспільства, потребують і відповідних суттєвих змін в обліку, його наближення до реально-го економічного середовища та вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС).

Постановка проблеми. Метою статті є визначення пропозицій щодо удосконалення організації обліку в бюджетних установах, які позитивно вплинуть на підвищення ефективності використання державних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливе значення на шляху модернізації бюджетного обліку України відводиться Постанові Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 р.» [1].

Відповідно до даного документу можна визначити такі основні напрями модернізації обліку: а) удосконалення системи бухгалтерського обліку; б) удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; в) створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

На виконання цього нормативного документу розроблено заходи щодо запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Починаючи з 2015 року мають запрацювати такі НП(С)БОДС:

121 «Основні засоби»;

122 «Нематеріальні активи»;

123 «Запаси»;

125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»;

127 «Зменшення корисності активів»;

128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»;

130 «Вплив змін валютних курсів»;

132 «Виплати працівникам»;

133 «Фінансові інвестиції».

У 2016 році вступають у силу НП(С)БОДС: 101 «Подання фінансової звітності»; 102 «Консолідована фінансова звітність»; 103 «Фінансова звітність за сегментами»; 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»; 124 «Доходи»; 126 «Оренда»; 129 «Інвестиційна нерухомість»; 131 «Будівельні контракти»; 134 «Фінансові інструменти»; 135 «Витрати».

Для модернізації системи обліку в державному секторі, зазначають В.М. Хомка та Г.В. Брик необхідним є: формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, удосконалення методології обліку та складання звітності, запровадження інформаційних технологій.

Вище зазначені напрями удосконалення обліку в бюджетних установах дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та їх виконання, визначити основні напрями бюджетного фінансування, забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів та збереження коштів загального та спеціального фондів [2].

На необхідності поступового запровадження єдиних інтегрованих систем управління державними фінансами за методом нарахування, Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку, посилення правового статусу, професійних вимог та рівня відповідальності фінансово-бухгалтерських служб та відпрацюван-

ню методики бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі на основі стандартів IPSAS, наголошує Л.В. Момот [3].

До недоліків в обліку бюджетних установ також віднесено:

- при веденні бухгалтерського обліку одночасно використовуються два методи нарахувань – касовий (при виконанні бюджетів) та метод нарахування (при здійсненні діяльності із виконання кошторису);

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

- паралельна консолідація звітності по вертикалі головних розпорядників коштів і по вертикалі Державної казначейської служби. При цьому потоки інформації дублюються, але частина аналітичних звітних даних містить нетотожну інформацію. Планові показники доводяться за двома напрямками: по системі ДКСУ та головних розпорядників бюджетних коштів.

- здійснення виконання бюджетів за видатками шляхом виділення асигнувань, що є формальним обліком зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [4].

Особливої уваги при реформуванні обліку в державному секторі повинні відводитися питанням кадрового забезпечення [5], адже «якісне кадрове забезпечення, особливо головними бухгалтерами та іншими обліковими працівниками є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в держсекторі на міжнародному рівні» [6, с. 57].

Об'єктивним підґрунтям щодо удосконалення обліку в бюджетних установах має стати максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки [7] та сучасних інформаційних технологій, у тому числі систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту [8].

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік у бюджетних установах має низку специфічних особливостей, наявність яких зумовлена передусім необхідністю повного та чіткого дотримання вимог чинного законодавства про бюджетний устрій і бюджетний процес України. Можна виділити перелік ключових особливостей, що відрізняють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах від обліку на підприємствах:

- 1) організація обліку здійснюється в розрізі статей бюджетної класифікації;

- 2) обов'язкова відповідність обліку та звітності вимогам нормативних документів;

- 3) суворий контроль за виконанням кошторису видатків;

- 4) окремий облік касових і фактичних видатків;

- 5) галузева специфіка обліку.

До проблемних моментів обліку в бюджетних установах слід віднести невідповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в окремих елементах методики обліку операцій, що є основою підготовки показників форм фінансової звітності бюджетних установ України [9].

По-перше в частині визнання доходів за операціями, що фінансуються з бюджету. Сучасна практика обліку визнає фінансування з бюджету доходом у періоді отримання, а ураховуючи норми міжнародного обліку «дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, протягом

звітного періоду, коли чисті активи (власний капітал) зростають у результаті цього надходження» [10]. І хоча норми НПСБОДС 124, які вступлять у силу в 2016 р., визнають дохід у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією, до яких входить бюджетні асигнування, тобто надходження з загального та більшість надходжень до спеціального фонду, методика відображення такого доходу методично не опрацьована.

У процесі вивчення МСБОДС установлено, що для них не є характерним опис принципів бухгалтерського обліку в традиційному для вітчизняної облікової системи розумінні. Проте в МСБОДС1 дається визначення одного принципу – принципу нарахування. Згідно якого, операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записях і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування, є активи, зобов'язання, власний капітал, доходи та витрати.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національному положенні стандарті бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» виділено десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Серед яких автономність, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, переважування змісту над формою, єдиного грошового вимірника.

У бюджетному обліку (обліку державного та місцевого бюджетів) дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат звітним періодам ускладнюється тим, що доходи відображаються на рахунках бухгалтерського обліку в момент надходження коштів (касовий метод), а видатки – у момент їх здійснення (метод нарахувань).

Наприклад, за кошти бюджетного асигнування придбано запаси, які витрачено в звітному періоді частково. У такому разі до доходів за охарактеризованою методикою належить повна сума доходу, а до видатків – лише та їх частина, що фактично списана на видатки періоду. Хоча за таких умов і виконується принцип нарахування, який є основним у МСБОДС, але не дотримується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Для правильного і повного застосування методу нарахування, що дасть змогу також дотримуватись принципу відповідності доходів і витрат, необхідно доходи бюджетних установ загального фонду відображати за методом нарахування.

Проблема застосування методу нарахування в Україні полягає в неритмічному наповненні загальнодержавного бюджету. Тому удосконалена методика обліку виконання бюджету повинна враховувати вказану обставину, яка є основною причиною того, що облік виконання кошторисів та бюджетів досі не реформовано.

«У сучасній практиці обліку виконання кошторису застосування методу нарахувань для відображення доходів неможливе, оскільки Планом рахунків не передбачено кодів рахунків для цього» [11, с. 44].

О.А. Адамик пропонує зміни до діючого плану рахунків, шляхом введення рахунку 69 «Бюджетні асигнування», за кредитом якого відображатимуться

суми отриманих асигнувань, а за дебетом – їх списання на рахунки доходів у момент та у сумі здійснених видатків у звітному періоді, та дасть змогу в обліку бюджетних установ використовувати повний метод нарахування, а також виконувати принцип відповідності доходів та витрат.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 та Бюджетного кодексу бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

Тому на нашу думку необхідно внести зміни у План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ:

1. Назву класу 7 «Доходи» замінити на «Доходи та асигнування».

2. Вести рахунок 73 «Бюджетне асигнування» за субрахунками 731 «Бюджетне асигнування з Державного бюджету» та 732 «Бюджетне асигнування з місцевого бюджету».

3. Наявні субрахунки 701 «Асигнування з Державного бюджету на видатки установ та інші заходи» та 702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи» слід перейменувати на 701 «Доходи, профінансовані з Державного бюджету»; 702 «Доходи, профінансовані з місцевого бюджету». Запропонована методика обліку доходів та видатків у бюджетному обліку буде виглядати наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1

**Облік доходів та видатків загального фонду
(запропонована методика)**

Пор. №	Зміст операції	Дт	Кт
1	Зараховано кошти на реєстраційний рахунок, як асигнування з державного бюджету	321	731
2	Отримано від постачальників продукти харчування	232	675
3	Оплачено, придбані раніше продукти харчування	675	321
4	Використано в господарській діяльності продукти харчування	801	232
5	Використано суму асигнувань та віднесено до доходів звітного періоду	731	701
6	Нарахована заробітна плата	801	661
7	Використано суму асигнувань та віднесено до доходів звітного періоду	731	701
8	Віднесено доходи на результат виконання кошторисів	701	431
9	Віднесено видатки на результат виконання кошторисів	431	801

Визнання доходів у розмірі видатків звітного періоду є характерною ознакою цільового фінансування, що виключає отримання прибутку.

Відповідно до НП(с)БОДС 135 витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення

власником). Так поняття «економічна вигода» згідно ст. 1 Закону «О бухгалтерському обліку та фінансової звітності в Україні» визначає як «потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів». Отже, вже в самому понятті передбачається визнання за методом нарахування, а не касовому методі. Тобто в момент отримання потенційної можливості грошових коштів від використання активів виникають витрати понесені для її отримання. Таким чином «економічна вигода» для державного сектору – це потенційна можливість отримання грошових коштів з бюджету і з інших джерел для виконання покладених на них функцій.

Стосовно терміну «потенціал корисності», то його наведено в НП(с)БОДС 121 «Основні засоби», і розглядається як «наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та / або задоволення потреб».

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору (М(с)БОДС) 1 «Подання фінансових звітів» дається наступне визначення: 1) «активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають «потенціал корисності»; 2) активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють «майбутні економічні вигоди».

Таким чином облік для обліку витрат у бюджетних установах необхідно застосувати метод нарахування, який дозволить відобразити сутність операцій і економічних подій, що призведе до обґрунтованості, своєчасності та повноти відображення витрат у закладах державного сектору.

Потребують подальшого опрацювання методологічні засади формування в обліку та звітності нових об'єктів обліку, які не були притаманні державному сектору, а саме – інвестиційна, операційна нерухомість. Нагальною потребою є розробка первинних документів по обліку таких об'єктів, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

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.

Зокрема, статті активу Балансу за НП(С)БОДС 101 поділені на: а) нефінансові активи, тобто основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, запаси МПП, готова продукція тощо; б) фінансові активи – дебіторська заборгованість за її видами, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти. За міжнародними стандартами такі активи поділені на поточні та непоточні.

У Звіті про фінансові результати за МСБОДС 1 витрати розкриваються або за функцією або за характером. Звіт про фінансові результати за НП(С)БОДС 101 передбачає необхідність окремо розкривати доходи від обмінних та необмінних операцій за їх видами, витрати – як за економічними елементами, так і за їх функціями. Також у цьому звіті показується окремим розділом виконання кошторису.

У Звіті про рух грошових коштів за НП(С)БОДС 101 інформація розкривається ширше, зокрема: над-

ходження та витрачання від операційної діяльності наводяться в розрізі як обмінних, так і необмінних операцій.

Звіт про власний капітал розкриває зміни, які відбулись у його складових внаслідок переоцінки необоротних активів, отриманого профіциту чи дефіциту, збільшення чи зменшення капіталу, інших змін. За МСБОДС1 складові власного капіталу в звіті про зміни в чистих активах, власному капіталі дещо відрізняють від зазначених у Балансі. Зокрема, резерви тут поділяються на резерв на переоцінку та на перерахунок. Також у цьому звіті (за міжнародними стандартами) не передбачені рядки для відображення збільшення чи зменшення капіталу підприємства, інших змін.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Визнання доходів у розмірі видатків звітного періоду є характерною ознакою цільового фінансування, що виключає отримання прибутку. Сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й про ті, що пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів у майбутньому (що, безперечно, сприятиме обґрунтованому прийняттю економічних рішень її користувачами).

Застосування принципу нарахування дасть змогу відображувати доходи та видатки в міру виникнення або споживання економічних вигід, що дає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриває можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, та сприяє розширенню управлінських можливостей установи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Хомка В.М. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці / В.М.Хомка, Г.В. Брик // зб. тез доповідей I Міжнародної наук.-практ. Інтернет конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ). – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с.
3. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л.В. Момот // Регіональна економіка та управління. – Донецьк. – 2014. – С. 111-114.
4. Канєва Т.І. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т.І. Канєва, С.І. Шевченко // Вісник КНЕУ. – 2010. – № 5 – С. 33-40. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/05/4.pdf>.
5. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 346-351.
6. Гізатуліна Л.В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л.В. Гізатуліна, Н.І. Сушко // Незалежний аудитор. – № 6. – 2012. – С. 56-57.
7. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ, 2014. – № 7. – С. 230-234.
8. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / К.В. Ковтуненко, Т.О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 2(12). – С. 79-82. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n2.html>.
9. Левицька С.О. Етапи та напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи / С.О. Левицька // Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка». – 2009. – Вип. 11. – С. 81-89.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
11. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки / О.В. Адамик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – 2012. – № 721. – С. 42-47.