

УДК 657:658.589

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

К.В. Ковтуненко, к.е.н., доцент

Т.О. Кучеренко

Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна

Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.О. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів.

У статті досліджено проблеми перебудови бухгалтерського обліку бюджетних установ, а також важливість впровадження єдиних методологічних засад ведення обліку, досліджуються ключові напрямки вдосконалення обліку та звітності, також розглядається питання застосування в бюджетній сфері національних стандартів на підставі міжнародних.

Ключові слова: бюджетні установи, вдосконалення, стратегія, бюджет, кошторис, доходи та видатки, план рахунків, міжнародні стандарти

Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.А. Особенности бухгалтерского учета бюджетных учреждений Украины в условиях перехода на международные стандарты.

В статье исследованы проблемы реструктуризации бухгалтерского учета бюджетных учреждений, а также важность внедрения единых методологических принципов ведения учета, исследуются ключевые направления совершенствования учета и отчетности, также рассматривается вопрос применения в бюджетной сфере национальных стандартов на основе международных.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, совершенствования, стратегия, бюджет, смета, доходы и расходы, план счетов, международные стандарты

Kovtunencko K.V., Kucherenko T.A. Features accounting budgetary institutions of Ukraine in the transition to international standards.

This paper investigates the problem of restructuring accounting budgetary institutions and the importance of implementing common methodological basis of accounting, examines key areas of improvement for accounting and reporting, also examines the use of public sector national standards based on international.

Keywords: public institutions, improvement, strategy, budget estimates revenues and expenditures, chart of accounts, international standards

Визначальною проблемою модифікації обліку в бюджетних установах в умовах ринку є відсутність до розробки дієвих механізмів єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також створення єдиного організаційного та інформаційного забезпечення обліку [2]. Сьогодні ключовим напрямком реформування обліку та звітності є перехід в державному секторі на національні стандарти, які відповідають міжнародним стандартам.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питаннями удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері займаються такі вітчизняні науковці: Чечуліна О.О., Дрошенко О.О., Лиско Н.А., Канєва Т.В., Свірко С.В., Хорунжак Н.М., Сушко Н.І.

Однак, разом з тим, в Україні при переході бухгалтерського обліку бюджетних установ до міжнародних стандартів існує ряд невирішених проблем: застосування різних методів ведення бухгалтерського обліку, відсутність єдиного плану рахунків для ведення бухгалтерського обліку, подвійна консолідація звітності.

Метою статті є дослідження проблемних аспектів адаптації бухгалтерського обліку бюджетних установ до міжнародних установ, а також розробка заходів щодо її спрощення та прискорення.

Виклад основного матеріалу

Необхідність проведення реформ в обліку бюджетній сфері, вже ні в кого не викликає питань. Загальнодержавна програма пристосування нормативних актів та документів України до вимог законодавства Європейського Союзу включає адаптацію діючого законодавства в сегменті бухгалтерського обліку, в тому числі і для бюджетників.

Передумовами модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є чотири основні фактори еволюції, що встановлені міжнародною практикою:

Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання

цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку.

Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (COT, EC).

Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу 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.

Розповсюдження міжнародних стандартів. Бюджетний облік не є предметом міжнародних стандартів, тоді як майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату [5].

Слідством початих реформ виконання державної політики в бюджетній сфері, складовою частиною проекту модифікації фінансів держави стала Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (далі Стратегія), яка була затверджена в 2007 р. постановою КМУ [1]. Це є вагомим кроком у напрямку збалансованості національної системи законодавства в частині регламентування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Стратегія визначає шляхи щодо змін в системі бухгалтерського обліку в державному секторі протягом 2007-2015 років з чітким зазначенням строків виконання та відповідальних за їх виконання [7].

Головними розробниками та відповідальними виконавцями заходів Стратегії є Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, і державні цільові фонди.

Реформи в бухгалтерському обліку бюджетній сфері сприятимуть вдосконаленню:

- управління фінансами держави;
- системи бюджетного планування стратегічного характеру;
- порядку складення і виконання бюджету на підставі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- контролю за процесом виконання бюджету;
- аналітично-інформаційної системи управління фінансами держави.

Основними напрямками впровадження Стратегії є:

- 1) вдосконалення системи бухгалтерського обліку;
- 2) вдосконалення системи звітності;
- 3) створення єдиної інформаційної та організаційної системи обліку, що передбачатиме [9].

В основних напрямках впровадження державної концепції модернізації бухгалтерського обліку

державного сектору України, враховано всі актуальні аспекти, які на сьогодні є визначальними у розвитку міжнародної облікової системи [6].

Комітет з питань державного сектора (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектора, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС), англійською International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS). Рекомендації щодо урядової фінансової звітності на основі методу нарахувань були розроблені ще у 1998 р. Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

Термін «державний сектор» означає національні уряди, регіональні і місцеві органи управління та відповідні державні суб'єкти господарювання. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектора в своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з ними. МСБОДС застосовуються до опублікованих фінансових звітів суб'єктів господарювання державного сектора, крім державних комерційних підприємств [4].

Відповідно до вимог МСБОДС (IPSAS) Міністерством фінансів України на протязі 2009-2012 років розроблено та затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), запровадження яких буде здійснюватися з 2015 року, а саме: 101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фін. звітність», 103 «Фін. Звітність за сегментами», 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 124 «Доходи», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 126 «Оренда», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та активи», 129 «Інвестиційна нерухомість», 130 «Вплив змін валютних курсів», 131 «Будівельні контракти», 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції», 134 «Фінансові інструменти», 135 «Витрати». З 1 січня 2013 року вступила в дію нова економічна класифікація видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну України від 21.06.2012р. №754, яка гармонійна зі статистикою державних фінансів (GFS2001). Також, наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013р. № 611 було затверджено План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, що застосовуються бюджетними установами на теперішній час, але зазначений план рахунків не є остаточним. Внесення нововведень до бухгалтерського обліку державного сектора вимагає нових знань і умінь від бухгалтерів. З метою впровадження єдиних підходів до органі-

зації роботи бухгалтерських служб бюджетних установ та вимог до діяльності головних бухгалтерів було прийнято ряд нормативних актів.

Основні недоліки, які досі існують у системі обліку бюджетних установ такі:

- 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 в 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 [3].

Бюджетні установи використовують різні методи обліку доходів і видатків. Наприклад, доходи загального фонду установ обліковуються за касовим методом, а облік доходів спеціального фонду здійснюється за методом нарахування (з дати здійснення операції) або за касовим методом. Господарські операції, які обліковуються тільки на момент отримання або сплати грошових коштів, визначаються за касовим методом. Видатки кошторису, як по загальному, так і по спеціальному фонду обліковуються за методом нарахування. Використовуючи метод нарахування, можливо одержати точну та повну інформацію про активи і зобов'язання, скласти повний майновий баланс, перейти на строкове планування і прогнозування бюджетних програм, полегшити порівняльний аналіз результатів діяльності різних установ. Бюджетним установам, організаціям доцільно використовувати в ході своєї діяльності метод нарахування, оскільки у порівнянні з касовим методом, він має значно більше переваг. Одною із таких переваг є відображення операцій в обліку в момент їх здійснення, незалежно від того, чи були сплачені кошти. Застосування методу нарахування дозволяє відображати доходи і витрати по мірі виникнення економічних вигід і по мірі споживання. Це дає великі можливості прогнозування впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також дає повну інформацію про зобов'язання і державні активи [6]. При цьому метод нарахування має один вагомий недолік – це кропотливість та складність в порівнянні з простою реєстрацією грошових потоків, коли все це робиться на підставі виписок. Тому метод нарахування повинен бути чітко визначений. Конкретно повинні бути позначені наступні групи

питань: доходи і витрати, оцінка фінансових та нефінансових активів, оцінка за вартістю ринка, оцінка за первісною вартістю. Важливо, перш за все, переглянути вартісну межу зарахування активів до основних засобів, невідповідність якій зараз призводить до відображення недостовірної інформації щодо справедливої вартості не оборотних активів у бухгалтерському обліку бюджетної сфери [6]. Та наступним кроком у цьому напрямку були накази Міністерства фінансів України від 26.06.2013р. №611, від 14.11.2013р. №947, які затвердили Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ; Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ; Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ.

На теперішній час бухгалтерський облік бюджетних установ знаходиться у перехідному стані. Здійснено чи немало, при цьому проблеми у системі бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ, які визначили необхідність проведення реформи системи бухгалтерського обліку, залишилися, а саме такі:

- необхідність остаточної адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних вимог;
 - відсутність у законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ, що не дає змоги отримувати повну, достовірну, прозору і зіставну інформацію про фінансовий стан держави;
 - відсутність єдиної облікової політики і напрацювання методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення бухгалтерського обліку та складення звітності [8].
- Для продовження реалізації реформ в обліку бюджетних установ, наблизенні його до міжнародної практики необхідно провести:
- розроблення методичних рекомендацій щодо запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетній сфері;
 - перегляд нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ;
 - затвердження інструкції із застосування нового плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетників;
 - забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для бюджетних установ та їх оприлюднення;
 - інформаційна підтримка щодо застосування стандартів (організація навчання з питань застосування стандартів, проведення конференцій, практичних семінарів для фахівців бухгалтерських служб) [7, 8].

Список літератури:

1. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку [Електронний ресурс] : Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.): тези доповідей. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – 160 с. – Режим доступу: <http://ekona.org.ua/files/zbirnik.pdf>. – Назва з екрана.
2. Артеменко Н.В. – Напрямки реформування бюджетного обліку. [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files/MicroCAD/2012/S16/НАПРЯМКИ%20РЕФОРМУВАННЯ%20БЮДЖЕТНОГО%20ОБЛІКУ.pdf>.
3. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України. // Т. Канєва, С. Шевченко// Вісник КНЕУ. – 2010. – №5 – с. 33-40. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/05/4.pdf>. – Назва з екрана.
4. Машченко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора. – Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції, №2 (11). – Сімферополь, 2011. – С.37-40. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://pk.narps.edu.ua/library/compilations_vak/nvfb/2011/2/p_37_40.pdf.
5. Момот Л. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі – чи бути їй в 2014 році? / Л.В. Момот, Л.В. Юзковець // Проблеми сталого розвитку національних економік. – 2013 – С. 426-431. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://dSPACE.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7920/1/7.pdf>
6. Слизовська О.М. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3519/1/99.pdf>.
7. Постанова КМУ від 16.01.2007р. №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки» [Електронний ресурс] : Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/КР070034.html. – Назва з екрана.
8. Розпорядження КМУ від 01.08.2013 №774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами» [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013р>. – Назва з екрана.
9. Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу : V міжнар.наук. – практ. конф. [Електронний ресурс]: тези доп.: 24 трав. 2013р., м. Донецьк // М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган -Барановського та ін.; ред.кол. О.О. Шубін та ін. – Т.ІІ. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. – 229 с. – Режим доступу: http://donduet.edu.ua/attachments/article/2013/tom_2.pdf. – Назва з екрана.

Надано до редакції 15.02.2014

Ковтуненко Ксенія Валеріївна / Kseniya V. Kovtunenکو
dmitrij-kovtunenکو@yandex.ru

Кучеренко Тамара Олександрівна / Tamara A. Kucherenکو
tamarakucherenکو@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

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>