

Юзковець Л.В.

Студентка 4-го курсу Національного університету харчових технологій

Момот Л.В.

Доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій

МОДЕРНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ – ЧИ БУТИ ЙІ В 2014 РОЦІ?

Анотація: У статті розглянуто теоретичні основи переходу бюджетних установ на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність впровадження міжнародних стандартів в державному секторі. Подано перелік проблем, пов'язаних із переглядом і гармонізацією нормативної бази національної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS).

Аннотация: В статье рассмотрены теоретические основы для перехода бюджетных учреждений на единые методологические основы бухгалтерского учета. Обоснована необходимость внедрения международных стандартов в государственном секторе. Перечислены проблем, связанных с пересмотром и гармонизацией нормативной базы национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS).

Summary: The article deals with the theoretical foundations for the transition of budgetary institutions on a single methodology of accounting. The necessity of implementing international standards in the public sector. Lists the problems associated with the revision and harmonization of the regulatory framework of the national system of accounting in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS).

Постановка проблеми. Інтеграція України в Світове Співтовариство відкрила перед національною економікою широкі можливості розвитку

відносин із зарубіжними партнерами, з одного боку, та викликала необхідність реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, – з іншого.

Аналіз досліджень і публікацій. Історичним аспектам обліку в державному секторі присвячені праці Ф. Бутинця, Т. Джоги, Л., С. Свірко. Питання законодавчо-нормативного регулювання та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі висвітлені у працях Н. Сушко, О. Шунь. Окремі аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів досліджували С. Булгакова, Т. Канева та Ю. Лаган. Проте, недостатньо уваги присвячено проблемі створення інституту державних бухгалтерів та відпрацюванню методики бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі на основі стандартів IPSAS.

Завдання дослідження: обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення методичних підходів до організації обліку в бюджетних установах шляхом впровадження системи модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу. 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 (СОТ, ЄС).

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 сектору 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.

Вказані вище фактори доповнюються цілим рядом передумов для проведення модернізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Першою передумовою модернізації є опосередкований вплив НБУ на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі України. Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України та ст. 6 Закону України про бухгалтерський облік порядок ведення обліку та складання звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Держказначейством. З іншого боку, Держказначейство є учасником Системи міжбанківських переказів Національного банку України і тому повинно дотримуватись його вимог щодо структури побудови рахунків.

Друга передумова модернізації полягає у застосуванні різних методів ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні в бюджетному обліку застосовується касовий метод, а в майновому – метод нарахувань.

Третя передумова – це ведення бухгалтерського обліку в державних цільових фондах за різними методиками. Використання різних планів рахунків обліку є невиправданим.

Четвертою передумовою модернізації є подвійна консолідація звітності. Звітність про виконання бюджетів консолідується окремо по вертикалі Держказначейства і окремо по вертикалі головних розпорядників бюджетних

коштів. Крім того, звітність за касовими операціями консолідується зі звітністю, отриманою поза казначейським обслуговуванням через його відсутність в деяких розпорядників. Це робить неможливим отримання оперативної звітної інформації.

П'ята передумова – це використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій у державному секторі, що унеможлиблює комплексну автоматизацію системи обліку.

Шоста передумова полягає у невідповідності нормативно-правових актів Держказначейства з питань ведення обліку і складання звітності стандартам IPSAS.

Сьогодні проблеми удосконалення організації обліку у бюджетних установах стали предметом уваги уряду та законодавців. Основний документ, що нині визначає мету, завдання, основні напрями та заходи з реалізації реформи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, - це Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, яка передбачає передусім адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів бухгалтерського для державного сектору. Реалізація Стратегії передбачає здійснення заходів, які дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів.

Доцільно, зокрема, звернути увагу на те, що у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі виділено три напрями її реалізації:

1. Удосконалення системи бухгалтерського обліку:

- розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;
- розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією.

2. Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом:

- удосконалення методології складення форм звітності;
- розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
- удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій.

3. Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:

- модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;
- забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектору; посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складення звітності;
- адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб;
- уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства та суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем.

Одним з її ключових напрямків є удосконалення системи бухгалтерського обліку через розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Вказаний напрям є особливо важливим в умовах членства країни в СОТ, що потребує підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

В останні роки в різних країнах прискорилося впровадження МСБО. Ідея гармонізації систем бухгалтерського обліку різних країн реалізується в рамках Європейського співтовариства.

Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку, врегульована певною системою стандартів. Головне, щоб ці стандарти кардинально не суперечили відповідним стандартам у країнах співтовариства. Уряди окремих країн (Великобританії, Австралії, Канади, Нової Зеландії, Словаччини та ін.) зробили суттєві кроки у напрямі гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності до міжнародних. Так, в Австралії реформування системи бухгалтерського обліку вже давно в минулому. Метод нарахування почали використовувати близько 10-ти років тому. Ще у 2000 р. до парламенту Австралії було уперше подано фінансовий звіт, складений за методом нарахування. Національні стандарти Австралії засновані на міжнародних стандартах обліку та фінансової звітності для державного сектора, але є більшими, ніж міжнародні.

Регулювання фінансової звітності в державному секторі Австралії здійснюється єдиною структурою, яка й займається вдосконаленням чинних стандартів і розробкою нових.

У деяких країнах, таких, наприклад, як Словаччина, процес реформування ще перебуває на початковому етапі. Удосконалюється управління витратами у держсекторі. Міністерство фінансів розробило нові стандарти обліку та фінансової звітності, які ґрунтуються на МСБО та МСФЗ для державного сектора, і поступово їх впроваджує.

Виникали певні труднощі при переході від касового методу до принципу нарахувань, що зумовлювалися відсутністю ефективного аудиту.

Відповідні „Рекомендації щодо урядової фінансової звітності”, що мали допомогти урядам усіх рівнів у підготовці фінансових звітів на основі методу нарахувань ще у 1998 р. представила Міжнародна федерація бухгалтерів

(IFAC). Ці рекомендації разом з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для приватного сектору (IAS) становлять основу для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), підготовленими Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. Міжнародна федерація бухгалтерів почала видавати перші стандарти IPSAS, основані на методі нарахувань, починаючи з травня 2000 р.

На сьогодні в державному секторі України використовується кілька планів рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів Держказначейством;
- План рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів усіма розпорядниками бюджетних коштів;
- Державні цільові фонди ведуть бухгалтерський облік за планами рахунків, побудованими на базі Плану рахунків бухгалтерського обліку, виконання кошторисів бюджетних установ і Плану рахунків підприємств (приватний сектор).

Створення Єдиного плану рахунків, який повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, ґрунтуватися на методі нарахування та забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ, забезпечить мобільність облікових процесів та прозору консолідацію інформації. Оскільки розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік за методом нарахування, то принципових відмінностей від чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів їм не слід очікувати.

Основні зміни мають стосуватися бюджетного обліку. Через зволікання у розробці та запровадженні єдиного плану рахунків для суб'єктів державного сектору є неможливим створення єдиного програмного забезпечення, а, отже, запровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу відкладатиметься й надалі.

Державним казначейством України /ДКУ/ ще наприкінці 2007 р. була оприлюднена інформація про розроблені перші три національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі „Основні засоби”, „Запаси”, „Нематеріальні активи”, які чекали затвердження у МФУ. На офіційних сайтах ГУ ДКУ та МФУ рубрика Національні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі на сьогодні не активована. Так у стандарті „Основні засоби” передбачалося використовувати новий підхід до нарахування амортизації основних засобів, згідно з яким норми нарахування амортизації розроблятимуться суб'єктами державного сектора самостійно з урахуванням галузевих особливостей.

Зміни до підходів у визначенні способів оцінки активів у стандарті „Основні засоби” Державне казначейство України не планувало. Пропонується доопрацювати згаданий аспект. Річ у тім, що у бюджетних установах первісна оцінка основних засобів здійснюється за купівельною вартістю, яка включає лише суми вартості основного засобу, сплаченої постачальнику, і не включає транспортні витрати, витрати, пов'язані з установкою, монтажем, налагодженням, суми ввізного мита, витрати зі страхування ризиків, а також витрати, пов'язані з доведенням основних засобів до стану, придатного для використання з запланованою метою .

Невідповідністю Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку для приватного сектора, міжнародній обліковій практиці є також віднесення вартості витрат на транспортування та встановлення безоплатно отриманого об'єкта не до вартості самого об'єкта, а на видатки за рахунок відповідної статті кошторису видатків організації.

Стандарт „Нематеріальні активи” для суб'єктів сектора державного управління стане нововведенням, оскільки на сьогодні в бухгалтерському обліку бюджетних установ нематеріальні активи не виокремлені в окрему категорію, а обліковуються відповідно до Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ (наказ ДКУ від 17 липня 2000 р., №64). У цьому стандарті буде детальніше розкрито

поняття „нематеріальний актив”, а також визнання й оцінка, собівартість і переоцінка цих активів. Планується також установити порядок і методи амортизації нематеріальних активів. Так, установа самостійно визначатиме строк корисного використання (експлуатації) нематеріальних активів. При цьому даний актив класифікуватиметься як такий, що має визначений або невизначений строк корисного використання. Нематеріальний актив з визначеним строком корисного використання підлягатиме амортизації. Метод амортизації нематеріальних активів установа також вибиратиме самостійно.

У стандарті „Запаси” буде докладніше розкритий порядок оцінки запасів, визначена їх виробнича собівартість, а також оцінка вибуття запасів та її методи. Оскільки не конкретизується, як саме буде встановлено порядок оцінки запасів, на наш погляд, доцільно звернути увагу на тому, що відповідно до діючої Інструкції з обліку запасів бюджетних установ витрати, пов’язані з їх доставкою та приведенням до стану придатності, відносять на видатки організації, що не формує достовірної інформації щодо собівартості придбаних запасів у бюджетних установах. Важливо виправити цю невідповідність і у стандарті „Запаси” для державного сектора, тобто до собівартості придбаних запасів включати: суми, що сплачуються постачальникам; суми ввізного мита; суми непрямих податків, пов’язані з придбанням запасів, які не відшкодовуються; транспортно-заготівельні витрати та інші витрати, що пов’язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, що придатний для використання.

Проаналізувавши пріоритетні завдання Державного казначейства України на 2013 р., можна дійти висновку, що впродовж останніх двох років суттєвих зрушень щодо застосування і впровадження Єдиного плану рахунків і стандартів для державного сектора не відбулося. Відповідно до плану-графіку затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2007 р., № 504 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 3 грудня 2008 р., №

1454) на 2009 р. передбачено Підготовку пропозицій щодо внесення змін та доповнень до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, 9 „Запаси” та 8 „Нематеріальні активи” з метою їх поширення і застосування у державному секторі та Підготовку пропозицій щодо внесення змін та доповнень до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” з метою його поширення і застосування у державному секторі, а також доопрацювання проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності „Подання фінансової звітності у державному секторі”, „Баланс у державному секторі”, „Звіт про рух грошових коштів у державному секторі”, „Звіт про власний капітал у державному секторі” та „Звіт про фінансові результати у державному секторі” та направлення їх для розгляду на засіданнях Методологічної ради при Міністерстві фінансів України.

Проте аналіз Стратегії модернізації дав змогу виявити низку недоліків. Головним недоліком цього документа, на думку дослідників, є те, що його розробники чітко не з'ясували нинішній стан системи бухгалтерського обліку в державному секторі, не представили опис того, якою має бути ця система у 2015 році та які вимоги до цієї системи висуваються. Виокремивши основних суб'єктів системи бухгалтерського обліку в державному секторі, вони не охарактеризували облікову діяльність кожного з них і, що найголовніше, не проаналізували їх взаємодію. Адже відомо, із теорії систем, що характеристика системи залежить не стільки від роботи окремих її частин, скільки від їх взаємодії. Оскільки розробники Стратегії чітко не описали, що саме необхідно модернізувати, яким потребам в державному управлінні не відповідає облікова система, то подальший виклад Стратегії є формальним, формулювання є загальними, неконкретними, непереконливими і необґрунтованими і не відповідають загальноприйнятим правилам до формування такого роду документів.

Дослідники вважають, що доцільним було б укласти перелік тих положень, які потрібно розробити, і визначити певну послідовність та строки розробки

кожного ж них окремо. Це збільшило б відповідальність розробників та контрольованість процесу. Необхідно констатувати той факт, що станом на 01.01.2013 р. розроблено 19 Положень (стандартів), але жоден з них у державному секторі не затверджено.

Висновки.

Підсумовуючи, зазначимо, що сформована Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі має низку недоліків. У такому викладі цей документ не сприймається як узагальнена модель дій з досягнення мети, його можна сприйняти лише як документ, що декларує рішення про необхідність модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі і потребу у формуванні ефективної облікової системи, яка б відповідала сучасним реаліям фінансових відносин.

У тексті Стратегії не враховано потреби усіх зацікавлених сторін у модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. Проблеми у цій сфері представлено здебільшого крізь призму інтересів та діяльності Держказначейства. У документі не згадується про інтереси платників податків в інформації про ефективність витрачання бюджетних коштів розпорядниками та інформації про фінансування бюджетних програм, запровадження системи управлінського обліку та звітності (формування так званої спеціальної звітності) тощо.

Однак ми переконані, що від окреслення завдання до його реалізації має бути здійснений суттєвий обсяг роботи, але тільки з урахуванням національних особливостей економіки, після адаптування закордонних розробок до українських реалій, перевірки на практиці результатів теоретичних досліджень та методологічних змін в обліку і звітності.

Проте, чи можемо ми, зважаючи на все вище викладено, очікувати чогось в 2014-2015 рр.? Можемо, тільки чого? Навіть розробники Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі не зазначили, яким він повинен

бути в 2015 році. Чи зможемо ми втілити в життя за 2 роки те, що не змогли втілити за 6 попередніх років? Це залишається риторичним питанням часу.

Література:

1. Постанова КМУ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки від 16.01.2007 № 34.

2. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2009. - №6.

3. Левицька, С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 6.

4. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ // Казна України - 2011. - №3.