

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

КУШНІР Людмила Сергіївна

**ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В
УКРАЇНІ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського
обліку
Коваль Олена Вікторівна

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра бухгалтерського обліку

Затверджую зав. кафедри

«___» _____ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Кушнір Людмилі Сергіївні

На тему : «Тенденції та перспективи розвитку обліку в Україні»

затверджена Наказом від «12» березня 2018р., № 80м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		10.09.2018
Розділ 1	Сутність, теоретичні основи обліку в Україні	25.09.2018
Розділ 2	Тенденції та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах	10.10.2018
Розділ 3	Реформування обліку в державному секторі економіки на основі міжнародних стандартів	10.11.2018
Висновки та пропозиції		14.11.2018
Список використаних джерел		14.11.2018

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «30» листопада 2018 р.

Завдання видав керівник «12» березня 2018 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	8
1.1. Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку	8
1.2. Проблематика сучасних досліджень розвитку бухгалтерського обліку	16
1.3. Особливості законодавчого регулювання бухгалтерського обліку на державному та міжнародному рівні	28
РОЗДІЛ 2. ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	38
2.1. Особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	38
2.2. Характеристика положень (стандартів) обліку в державному секторі економіки в контексті міжнародних стандартів	44
2.3. Сучасний стан та проблеми ведення обліку в бюджетних організаціях	55
2.4. Методика складання звітності бюджетних установ на основі бухгалтерських даних	61
РОЗДІЛ 3. РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	69
3.1. Порядок трансформації сучасної системи обліку в Україні	69
3.2. Гармонізація фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію	81
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96
ДОДАТКИ	106

ВСТУП

Бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності. Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він є не тільки самостійною галуззю наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки, а є й частиною системи економічних наук. Бухгалтерський облік є одним з елементів матеріальної культури людства. Вдосконалюючись разом з виробництвом, він розвивається як функція управління ним.

У сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є цілісною системою знань – наука, теорія та практика, яка виконує в суспільстві одну із центральних функцій управління економікою не тільки в межах підприємства, але й у суспільстві в цілому.

Реформування економіки України потребує адекватних змін у системі бухгалтерського обліку, яка є основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ними зважених управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи важливу роль розвитку обліку та бухгалтерської звітності, яка виступає засобом відображення різних соціально-економічних змін, особливого значення набуває дослідження сучасного стану системи бухгалтерської звітності та виявлення тенденцій її розвитку, формування і обґрунтування векторів її подальшого удосконалення. Це дозволить виявити існуючі проблеми та недоліки в функціонуванні облікових систем та сформулювати подальші напрями і перспективи їх розвитку, акцентування уваги на яких сприятиме піднесенню облікової науки на новий якісний рівень та забезпечуватиме відповідність облікової теорії вимогам сучасної бухгалтерської та управлінської практики.

Питання реформування бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ розглядається досить обмежено, у тому числі і через відсутність широкого кола вчених-обліковців із цього напрямку. Втім, незначна кількість публікацій компенсується високим професіоналізмом основних учасників наукової дискусії, а саме: Л.В. Гізатуліної, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Т.І.

Єфіменко, О.О. Канцурова, Є.В. Калюги, І.О. Кондратюк, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, А.І. Фаріон, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакової та інших. У своїх працях вони розглядають принципи та методику формування облікової інформації для подальшого застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні, в тому числі в державному секторі, є гармонізація облікової системи та фінансової звітності бюджетних установ з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектора.

Актуальність дослідження дипломної роботи за освітньо-кваліфікаційним рівнем «Магістр» на тему «Тенденції та перспективи розвитку обліку в Україні» зумовлена необхідністю концептуальної зміни та впровадження нової прогресивної системи обліку на основі запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Метою дипломної роботи є теоретичне та практичне дослідження системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні, сучасного стану та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, розробка пропозицій щодо удосконалення обліку на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Відповідно до цільової спрямованості дипломної роботи передбачено послідовне вирішення таких основних завдань:

- теоретично дослідити методичні аспекти обліку в Україні, зокрема в державному секторі;
- проаналізувати сучасний стан, методику та організацію бухгалтерського обліку в державному секторі економіки на основі фактичних даних досліджуваної організації;
- запропонувати удосконалення обліку в державному секторі економіки на основі адаптування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора до реалій України.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є облік в Україні, зокрема у

державному секторі.

Предметом дослідження в дипломній роботі є тенденції та перспективи розвитку обліку в державному секторі.

В процесі вирішення поставлених у дипломній роботі задач використовувався системний підхід, методи системного, порівняльно-економічного аналізу. При проведенні аналізу тенденцій та перспектив розвитку обліку в державному секторі застосовувались способи узагальнення інформації, метод аналогій та порівнянь.

Інформаційною базою дослідження є наукові та практичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі та нормативно-правові акти органів державної влади України, Міжнародні стандарти фінансової звітності та інші документи міжнародних органів – суб'єктів гармонізації та стандартизації у сфері бухгалтерського обліку, облікові реєстри, первинні документи, форми звітності бюджетної установи.

Наукову новизну дипломної роботи визначають такі основні положення:

- уточнено сутність обліку в бюджетних організаціях та бюджетного обліку і обґрунтовано можливість використання обох термінів при розгляді бухгалтерського обліку бюджетних установ;

- запропоновано внесення змін до наказу про облікову політику досліджуваної організації у зв'язку із введенням в дію національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, плану рахунків та інших інструктивно-методичних та нормативних актів;

- обґрунтовано необхідність використання в обліку бюджетних установ та інших суб'єктів державного сектора методу нарахування для оцінки доходів і витрат.

Практична цінність дипломної роботи полягає в тому, що результати дослідження можуть бути впроваджені в бюджетній організації, внаслідок чого буде підвищена ефективність облікової інформації.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

1.1. Основні етапи розвитку бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є складною системою, що здійснює формування інформаційного простору управління економічними системами різних рівнів, при цьому зачіпаються інтереси різних учасників фінансово-господарських відносин. Бондаренко Н.М. з даного приводу зазначає: «Розвиток ринкової економіки, урізноманітнення фінансово-господарської діяльності та ускладнення внутрішньогосподарських та зовнішніх зв'язків зумовили кардинальне зростання потреб в інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Достатньо надійну і економічно обґрунтовану інформацію поставляє бухгалтерський облік ... Ефективна організація обліку сприяє оптимальному використанню ресурсів, мінімізує витрати виробництва» [1, с. 10].

На даному етапі розвитку економічних відносин практично неможливо окреслити повний перелік користувачів інформації, що є результатом ведення бухгалтерського обліку. Наявність великої кількості користувачів бухгалтерської інформації викликає значний рівень конфлікту інтересів.

В українському законодавстві бухгалтерський облік визначено як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Таке визначення дано в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [17].

Вітчизняні науковці розглядають бухгалтерський облік і як процес, і як систему; до цього часу існують певні протиріччя між визначенням бухгалтерського обліку як системи і як процесу. Для запобігання протиріч можна визначити бухгалтерський облік як процес від збирання первинної інформації до формування звітності. Здійснення цього процесу забезпечується

системою бухгалтерського обліку, яка має всі необхідні складові для цього.

Можемо погодитися із думкою багатьох науковців, які визначають бухгалтерський облік як систему, вхідними даними якої є факти господарської діяльності та інформація про них, відображені в первинних документах. В той же час господарські процеси є одним з об'єктів бухгалтерського обліку, а документування є одним з елементів методу бухгалтерського обліку.

Складність бухгалтерського обліку як інформаційної системи пов'язана з тим, що його методологія залежить як від об'єктивних так і суб'єктивних факторів. Це, в свою чергу, спричиняє конфлікт інтересів не лише щодо господарських відносин, але й щодо отриманої інформації та методології її обробки та формування. Бухгалтерська методологія характеризується високим рівнем варіативності, а вибір варіанту формування інформації не завжди означає об'єктивність результативної інформації про господарські відносини. Бухгалтерський облік проявляється на всіх рівнях економічних відносин та на кожному з них має свої особливості, зокрема:

- на рівні суб'єкта, що функціонує на мікрорівні – направлений на забезпечення інформації для управління господарською діяльністю підприємства, організації, установи;

- на міжгосподарському рівні визначає інформаційний простір економічних відносин між суб'єктами господарювання (постачальники, підрядники, покупці, замовники, банки, працівники та інші);

- на макрорівні (на державному рівні) – є основою формування статистичної інформації та макроекономічних показників розвитку держави;

- рівні окремих ринків, зокрема фінансова звітність є основою формування поведінки учасників ринку цінних паперів;

- на глобальному рівні – бухгалтерський облік формує інформацію для управління транснаціональними корпораціями, а також його дані використовуються при формуванні статистичної інформації для міжнародних фінансово-економічних організацій.

Бухгалтерський облік володіє цілим комплексом методологічного

інструментарію, використання якого залежить від суб'єктно-об'єктної складової системи бухгалтерського обліку, а також від механізму зворотного зв'язку. Якщо розглядати бухгалтерський облік як систему, що змінюється під впливом різних чинників, то варто звернути увагу на нерозривний зв'язок всіх її елементів, зокрема: суб'єктів організації та ведення бухгалтерського обліку; методологічної дії – елементів методу бухгалтерського обліку; об'єкту – господарської діяльності та зворотного зв'язку, який проявляється через прийняття управлінських рішень користувачами облікової інформації.

Отже, система бухгалтерського обліку зачіпає інтересів різних учасників економічних відносин, являючи при цьому собою ще й складну структуру, від ефективності функціонування якої залежить узгодженість інформаційних інтересів користувачів. Для досягнення узгодженості інтересів користувачів бухгалтерської інформації необхідне втручання певного регулятора, який би обмежував функціонування об'єкту, поведінку суб'єкта, та механізм використання елементів методу бухгалтерського обліку. В залежності від якості взаємодії елементів структури системи бухгалтерського обліку буде визначатися якість кінцевого продукту цієї системи, тобто облікової інформації.

«Бухгалтерський облік як наука на базі сукупності специфічних прийомів і принципів формує інформацію про майно підприємства, його капітал і господарських процесах. Підсумкова бухгалтерська інформація являє собою сукупність окремих економічних показників, що використовуються в системі прийняття управлінських рішень з метою контролю та управління діяльністю промислового підприємства з урахуванням вимог економічних відносин та особливостей управління підприємством» [15, с. 79-80].

Основними складовими системи бухгалтерського обліку є об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, а також інформація, яку у якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і, як результат обліку, подають у вигляді податкової, фінансової та іншої звітності. Як складові системи обліку можуть розглядатись теоретичні та організаційні поняття, такі як мета і завдання обліку, його принципи,

концепція, методологія, форма бухгалтерського обліку. Важливою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи суб'єкта господарювання, треба розглядати відповідних спеціалістів, які одночасно є носіями інформації і тією силою, що приводить систему в дію.

На рис. 1.1 наведено структурну модель системи бухгалтерського обліку на макрорівні як сукупність її елементів.

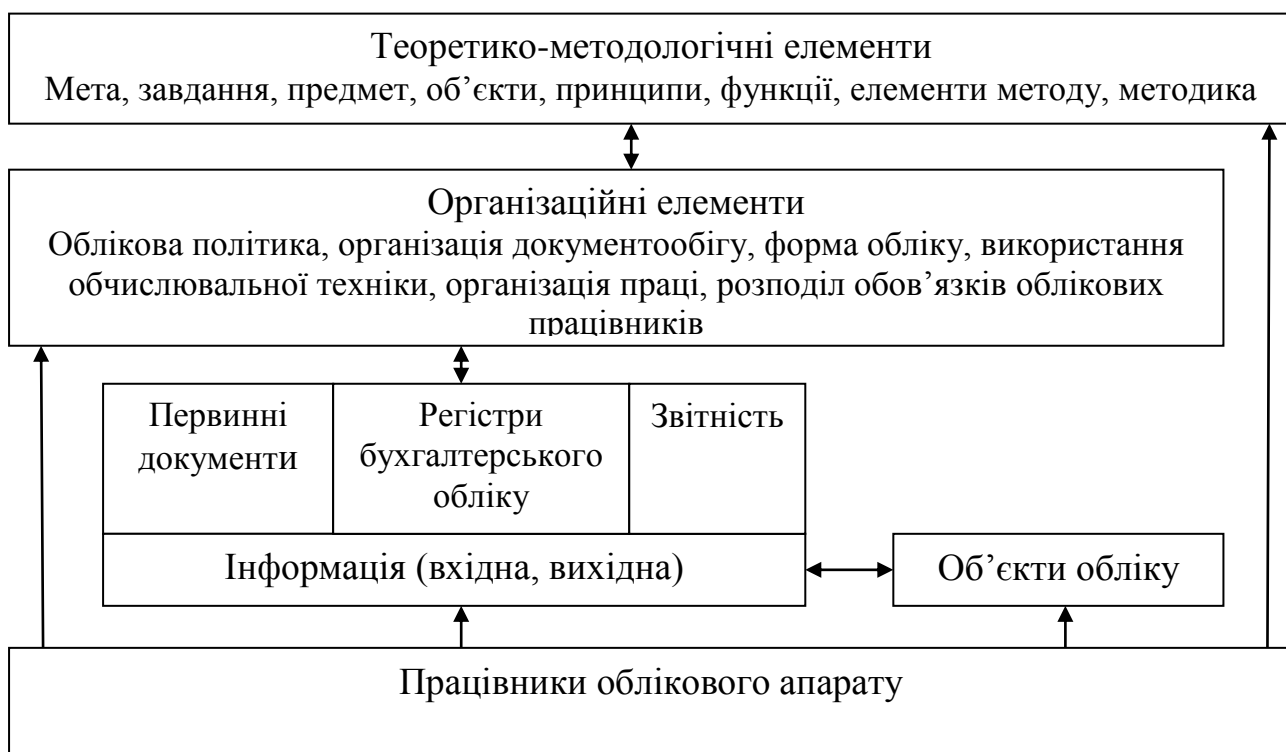


Рис.1.1. Структурна модель та взаємозв'язки елементів системи бухгалтерського обліку

Всі елементи системи бухгалтерського обліку, що зображено на рис.1.1 знаходяться у постійній взаємодії. Можемо сказати, що бухгалтерський облік є кількісною моделлю діяльності суб'єкта господарювання через відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій та відповідних змін в об'єктах обліку: Грошові кошти сплачують постачальниками за придбані основні засоби, матеріали, інформаційні технологій, які потім використовуються в процесі виробництва готового продукту, що реалізується покупцям і в свою чергу отримуються грошові кошти, які знов будуть використані в процесі виробництва, господарської діяльності тощо; витрати на оплату праці, соціальні заходи, витрати

матеріальних ресурсів, амортизація основних засобів та інші елементи витрат включаються в собівартість виробленої продукції через погашення відповідних зобов'язань. Отже, через господарські операції відбувається зміна форми об'єктів обліку в процесі постійного руху капіталу (господарських засобів та джерел їх фінансування). Під час відображення господарської діяльності бухгалтерський облік як динамічна система формує інформація для різних внутрішніх та зовнішніх користувачів та для різних підсистем інформаційної системи господарюючого суб'єкта.

У загальній теорії систем є таке твердження, що компоненти системи також є системами. Якщо ми розглядаємо бухгалтерський облік як систему, то можемо виділити такі підсистеми за наступними напрямками:

- за етапами обробки інформації – підсистеми збору, обробки, зберігання, передачі інформації;

- за ділянками обліку – підсистема обліку засобів та джерел їх фінансування; підсистема обліку активів та пасивів; підсистема обліку грошових коштів, запасів, основних засобів, розрахунків, формування звітності та інше.

Треба зазначити, що від інших підсистем системи управління на підприємстві бухгалтерський облік відрізняється тим, що він завжди є цілісною системою з певним набором елементів та підсистем, які забезпечують формування необхідної вихідної інформації. Всі інші підсистеми можуть бути представлені тільки окремими складовими або не представлені взагалі - наприклад, може практично не здійснюватися аналіз, система внутрішнього контролю може бути сформована у повному обсязі, а може включати лише окремі контрольні дії тощо. Крім мікрорівня (на підприємстві) система обліку функціонує на мезо- та на макрорівні - на рівні галузей, видів діяльності, країн.

В цілому бухгалтерський облік як систему можна розглядати за такими рівнями:

- в абстрактному розумінні це те, що дозволяє однозначно ідентифікувати бухгалтерський облік серед інших понять та категорій як сукупність теоретико-

методологічних засад побудови обліку, як система, що дозволяє кількісно відобразити господарську діяльність підприємств;

- національні системи бухгалтерського обліку в кожній країні, які мають свою специфіку, відрізняються принципами побудови, рівнем регламентації тощо; виділяють окремі групи національних систем бухгалтерського обліку, які визначають як різні моделі обліку в світі (англосаксонська, континентальна, південноамериканська, інтернаціональна); така система включає відповідні керівні органи, законодавчо-нормативну базу обліку та системи обліку підприємств;

- системи бухгалтерського обліку різних галузей і видів економічної діяльності, а також різних організаційно-правових форм господарювання, які будуються в рамках національної системи обліку і залежать від особливостей відповідних галузей та форм господарювання;

- конкретно існуючі системи бухгалтерського обліку на окремих підприємствах, організаціях, установах; такі системи побудовано відповідно до вимог та особливостей національної системи бухгалтерського обліку, системи обліку відповідної галузі, особливостей організаційної форми підприємства та особливостей організації обліку на конкретному підприємстві та прийнятій облікової політики.

Система бухгалтерського обліку є комплексним об'єктом нормативно-правового регулювання, метою якого є задоволеність потреби всіх учасників економічних відносин в якості кінцевого продукту бухгалтерського обліку, а саме: облікової інформації. Держава як суб'єкт регулювання економічних відносин зацікавлена у формуванні адекватної інформаційної системи цих економічних відносин, складовою якого виступає бухгалтерський облік, адже від даної системи залежить розвиток економічних відносин як на національному так і на глобальному рівні. Зокрема, Л. Чайковська вказує, що «перехід до інформаційного суспільства визначила глобалізацію як неминучий процес розвитку бухгалтерського обліку, змусив по новому поглянути на бухгалтерський облік як основу всезагальної інформаційної системи. Наукоємні

технології та мережева інформація відкрили нові можливості для наповнення облікової інформації» [87, с. 30].

«Техногенний тип розвитку, що спирається на зростання споживання, призводить до дисбалансу економічної та екологічної систем і загострення соціального консенсусу. У цьому зв'язку більш глибоке осмислення сучасних проблем економічного, соціального та екологічного характеру змушує замислитися про роль системи бухгалтерського обліку та звітності в інформаційному забезпеченні управління сталим розвитком економічних агентів, про необхідність науково-обґрунтованої трансформації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку, пошук нових або таких, що принципово відрізняються, способів та механізмів управління соціально-еколого-економічною системою підприємства» [24, с. 5]

Характеристика бухгалтерського обліку як інформаційної моделі взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем та різними сферами його прояву визначає його суспільне значення та є наступною:

- економічне середовище. В системі бухгалтерського обліку відображають об'єкти управління, які характеризують економічний стан підприємства, а також впливають на розвиток економічної системи в цілому та окремих ринків зокрема (ринок товарів (робіт, послуг), ринок цінних паперів, фінансові ринки та ін.). Крім того, система бухгалтерського обліку направлена на формування інформаційного забезпечення економічної безпеки як підприємства, так і зазначених ринків зокрема і економічного середовища в цілому. Бочуля Т.В. з даного приводу вказує, що «сучасні інформаційні запити користувачів ставлять непросту задачу для інформаційних систем – зростаючі очікування від оперування відомостями, релевантними для управління, що зумовлює необхідність формування інформаційної бази, яка максимально повно відобразатиме реальний стан справ у діяльності підприємства, результати бізнесу та перспективні можливості зростання, не втрачаючи вірогідності економічних показників. На даний час завдяки розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку налагоджено формування ефективного обліково-

аналітичного забезпечення запитів різних груп користувачів, збалансовано їх інтереси щодо умов, чинників і засобів провадження діяльності підприємства» [3, с. 14].

- соціальне середовище. В діяльності підприємств зацікавлені учасники соціальних відносин, до яких відносяться як працівники так і не працівники підприємства. Це обумовлено тим, що діяльність підприємства впливає макроекономічні соціальні показники, а також рівень соціальної захищеності населення. Крім того, такий вплив має зворотній зв'язок, адже від рівня соціальної результативності господарської діяльності підприємства визначається й рівень його конкурентоспроможності та місце на ринках капіталів. Вітчизняний вчений В.В. Євдокимов наголошує, що «досліджуючи соціальне значення бухгалтерського обліку та передумови його зростання виявили, що соціальне значення проявляється у забезпеченні інформацією зацікавлених сторін споживачів про результати діяльності підприємств, а не лише власників; у здійсненні контролю за виконанням соціальних програм та умов колективних договорів через забезпечення відповідною інформацією працівників та державних органів; наданні звітів про екологічні наслідки діяльності підприємства; у відповідальному виконанні обов'язків бухгалтерами, та усвідомленні ними соціальних наслідків допущених помилок та викривлення даних; його спрямуванні на суспільні потреби та захищення соціальних інтересів. Щодо передумов зростання соціального значення бухгалтерського обліку визначити, що вони полягають у зростанні рівня екологічної та суспільної свідомості й відповідальності; поширенні концепції соціальної відповідальності бізнесу; розширенні функцій бухгалтерського обліку тощо» [15, с. 78-79]. Варто погодитися із вченими, щодо соціального значення бухгалтерського обліку, проте ми вважаємо, що бухгалтерський облік має загальну мету, а вже його соціальна складова розширюється через функції та завдання.

- екологічне середовище. Господарська діяльність підприємств пов'язана з виробничими процесами в результаті, яких використовуються природні

відновні та невідновні ресурси й в свою чергу дані процеси зазвичай пов'язанні із забрудненням навколишнього середовища (відходи, викиди та скиди забруднюючих речовин). В більшій мірі об'єкти управління, які й виступають об'єктами бухгалтерського обліку мають подвійну природу, тобто характеризують як економічне середовище так і екологічне.

Таким чином, можна стверджувати, що бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка має усі риси систем і відповідні характеристики складності. Застосування системного підходу дозволяє розкрити сутність поняття система бухгалтерського обліку, склад елементів системи обліку з побудовою структурної моделі, визначити склад підсистем та рівні систем бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку не закінчується фінансовою чи іншим видом звітності, система бухгалтерського обліку проникає у всі сфери функціонування суспільства та є єдиним інструментом формування інформації, яка має не лише економічну, але й соціальну та екологічну значимість.

1.2. Проблематика сучасних досліджень розвитку бухгалтерського обліку

На теперішньому етапі трансформаційних перетворень в економіці України удосконалення облікової системи, визначення ролі, місця та змісту окремих її складових є одним із важливих завдань.

За останні роки вітчизняна система бухгалтерського обліку пройшла складний шлях розвитку і становлення: здійснено глибокі дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, які стосується як обліку в сфері матеріального виробництва, так і обліку невиробничої сфери, до якої традиційно відноситься облік у бюджетних установах.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах вимагає особливої уваги та виважених кроків у його реформуванні. Одним із головних завдань у цьому напрямі є побудова якісно нових фінансово-економічних відносин: визначення загального механізму їх дії та внутрішньої структури, суб'єктів зазначених

відносин та принципів їх побудови, розробка методики визначення вартості послуг бюджетних установ та нормативу фінансування. Значну роль у вирішенні цих питань покликаний відіграти оновлений облік бюджетних установ як засіб формалізації та відображення зазначених відносин [88].

Після проведеного нами дослідження літературних джерел можна відмітити, що окремим питанням обліку в бюджетних установах приділяється увага як з боку науковців-теоретиків, так і практичних працівників. Переважна більшість авторів у своїх працях розглядають проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах, при цьому деякі із них ототожнюють бухгалтерський облік у бюджетних установах з бюджетним обліком. У зв'язку із цим виникає необхідність з'ясування значення та співвідношення поняття «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік», а також розглянути місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його зміст, значення і методологічні засади.

При визначенні меж, в яких бухгалтерський облік відображає свій предмет, слід виходити з концептуальної сутності бухгалтерського обліку як базису системи управління економікою в умовах ринку та функціональних завдань, покладених на нього в сфері матеріального та нематеріального виробництва. У сфері нематеріального виробництва виконуються основні функції держави: загальне та муніципальне управління, охорона інтересів та незалежності держави та інше.

Основною формою діяльності цієї сфери є міністерства, освітянські установи, бібліотеки тощо, які зобов'язані провадити бухгалтерський облік своєї діяльності за встановленими законом правилами [73]. Таким чином, бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою системи бухгалтерського, а відповідно, і господарського обліку.

Об'єкти бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, на думку В.В. Сопко, такі:

1. Бюджетні кошти певної ланки, виділені для забезпечення її діяльності.
2. Витрати за рахунок бюджетних асигнувань, передбачені кошторисом.

Це спожиті матеріальні цінності (матеріали, паливо, ліки тощо). Виділені кошти бюджету і видатки є основними об'єктами бухгалтерського обліку в організаціях бюджетної сфери.

3. Визначення обсягу фактичних видатків за видами потреб. Протягом звітного періоду за даними бухгалтерського обліку визначаються фактичні витрати (за статтями кошторису) за кожним із видів невиробничих потреб. Цей процес має особливе значення в бухгалтерському обліку, бо дає змогу перевірити й уточнити показники обліку, переконатись, чи всі фактичні витрати обліковані і чи правильно розподілені між різними видами суспільних потреб та за статтями кошторису. І, нарешті, визначити фактичний розмір використаного національного доходу за статтями і видами суспільних невиробничих потреб.

4. Розрахунки, пов'язані з діяльністю ланок бюджетної сфери:

а) розрахунки з бюджетом і банком з приводу коштів, одержаних на здійснення витрат, передбачених кошторисом, і розрахунки за податками і зборами;

б) розрахунки з працюючими;

в) розрахунки з постачальниками за одержані від них продукти, товари і матеріали;

г) розрахунки з іншими організаціями та особами, пов'язані з використанням бюджетних коштів [73].

Таким чином В.В. Сопко визначає об'єкти обліку в бюджетних установах, як складову загальних об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз сутності та значення обліку в бюджетних установах можна уточнити на підставі спеціалізованих праць, які безпосередньо присвячені побудові обліку в бюджетних установах.

Так, на думку Л.В. Черничук та М.І. Манилича, бухгалтерський облік у бюджетних установах відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджету на рахунках фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів й рахунків, створених

у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету й виконання кошторисів видатків бюджетних установ.

Предметом бухгалтерського обліку бюджетних установ є кошти Державного бюджету й бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, процес визначення результату виконання кошторису, тобто діяльність бюджетної установи, що спрямована на виконання функцій держави.

Об'єктом бухгалтерського обліку бюджетних установ є доходи і видатки загального і спеціального фондів; фонди і резерви, що утворилися в бюджетах у процесі їх виконання; кошти по взаємних розрахунках; витрати на утримання бюджетних установ; залишки грошових коштів на поточних рахунках у банках, на реєстраційних рахунках в Державному казначействі, в касі; матеріальні цінності бюджетних установ [88].

Необхідно відмітити, що автори використовують терміни «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік» як синоніми, оскільки після зазначення предмету та об'єктів обліку бюджетних установ наводяться функції вже бюджетного обліку [88, С.8-9].

Інші фахівці при викладенні особливостей організації обліку в установах бюджетної сфери застосовують лише термін «бюджетний облік». Вони зазначають, що установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком.

О.Ф. Вербило та Т.П. Кондрицька взагалі не зупиняються на методологічних засадах побудови обліку в бюджетних установах, наводячи лише основні нормативні документи, якими необхідно користуватись при організації та веденні бухгалтерського обліку в бюджетних установах [6, С.4-8].

На відміну від цього Щур В.П. відстоює точку зору розмежування бухгалтерського обліку в бюджетних установах та бюджетного обліку. На думку автора, об'єктом вивчення бюджетного обліку, як навчальної дисципліни, є бюджет (державний та місцеві). Цим бюджетний облік тісно пов'язаний з іншими дисциплінами, які вивчають бюджет, зокрема, такими як

бюджетна система, бюджетний менеджмент, державні фінанси, місцеві фінанси, статистика державних і місцевих фінансів, планування бюджетів, податкова система, міжбюджетні відносини та інше [89].

Під час розгляду предмету бюджетного обліку виходять із того, що бюджетний облік розглядається як практична діяльність і як наука. Предметом бюджетного обліку, як практичної діяльності, є стан виконання державного і місцевих бюджетів.

Бюджетний облік відображає виконання бюджетів через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджетів на рахунках; фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджетах; фондів, резервів і розрахунків, створених у процесі виконання бюджетів; касового виконання бюджетів і кошторисів доходів та видатків бюджетних установ; результатів виконання бюджетів.

Бюджетний облік охоплює всі операції, пов'язані з виконанням державного і місцевих бюджетів та дає всебічну, достовірну та науково обґрунтовану інформацію про його стан.

Бюджетний облік є системою контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів, ґрунтується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах і виконує інформаційну та управлінську функції.

Результатом ведення бюджетного обліку є складання звітності про виконання бюджетів і виконання кошторисів доходів та видатків, необхідної для управління, а також для інвесторів, постачальників, замовників, кредиторів, фінансових і банківських органів, аналітиків.

Що ж стосується бюджетного обліку як науки, то у цьому випадку предметом бюджетного обліку є сам бухгалтерський бюджетний облік, його теорія, організація, методологія, прийоми і способи, шляхи удосконалення.

Предмет бюджетного обліку, як науки, - це сукупність спеціальних знань про принципи, форми та методи ведення бюджетного обліку.

Теорія бюджетного обліку за порівняно короткий час пройшла значний шлях розвитку від постановки проблеми, освоєння нової проблематики до

створення наукового потенціалу, який обумовлює високу результативність вивчення і розвитку даної проблеми в сучасних умовах.

Методом бюджетного обліку є сукупність прийомів та способів, які використовуються бюджетним обліком для одержання даних про виконання бюджетів.

Основним методом бюджетного обліку є метод діалектичного матеріалізму, відповідно до якого усі явища і факти виконання бюджетів вивчаються у взаємозв'язку, взаємообумовленості і розвитку. Спираючись на метод діалектичного матеріалізму, бухгалтерський облік виробив прийоми і методи, що застосовуються при веденні бюджетного обліку (рис.1.2).

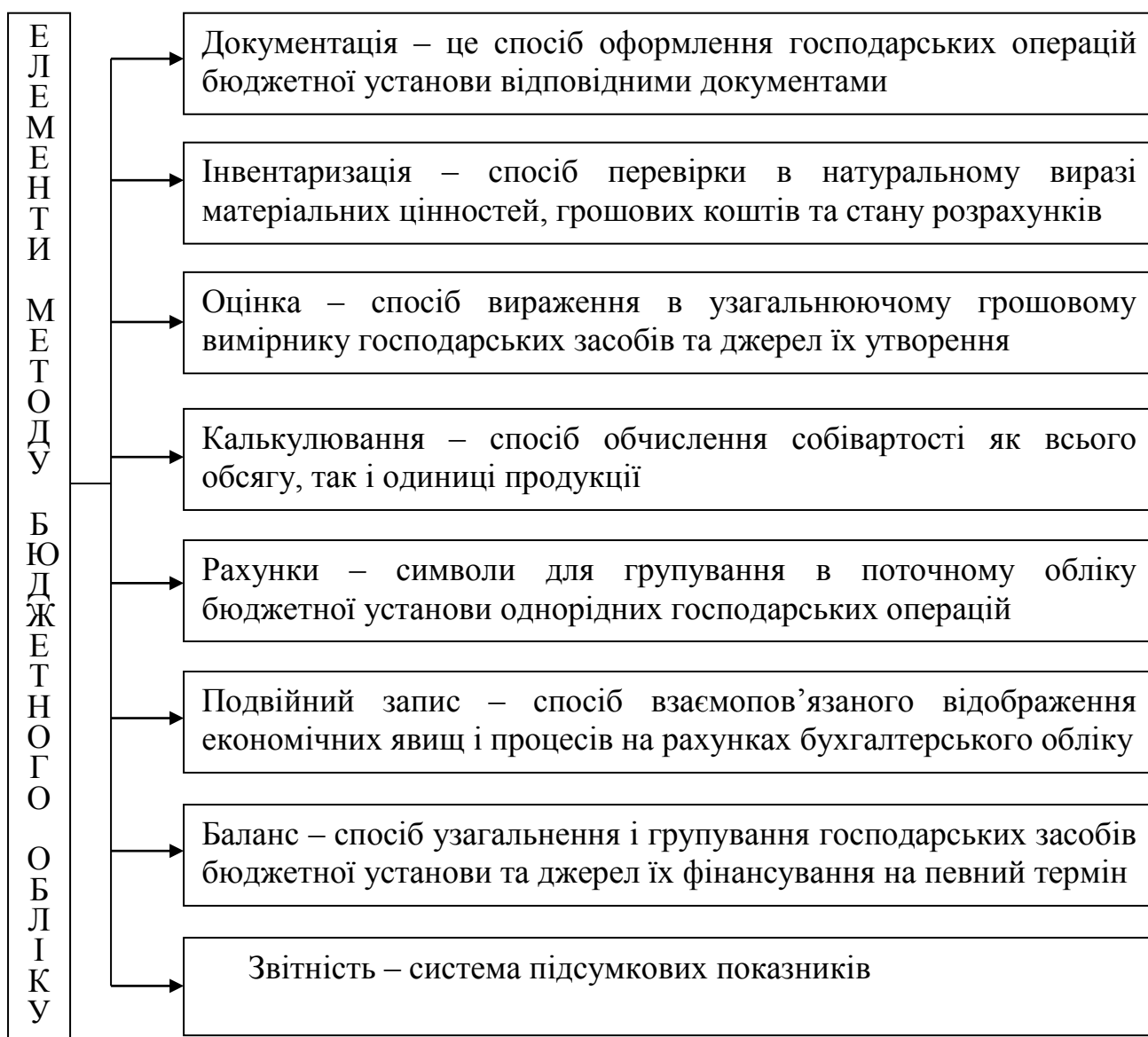


Рис.1.2. Елементи (способи та прийоми) методу бюджетного обліку

Серед елементів методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах названо: документація та інвентаризація; оцінка та калькуляція; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність.

Правові засади регулювання, організації, ведення бюджетного обліку і складання звітності визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №966-XIV [17].

Бюджетний облік та звітність ґрунтуються на таких принципах:

1) законність - звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами;

2) достовірність - правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави із дотриманням вимог відповідних нормативних актів;

3) повнота бюджетного обліку - всі операції з виконання бюджетів підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій органів Державного казначейства, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури органів, які здійснюють облік забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а ці правила застосовуватимуться без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій;

4) дата операції - операції з виконання бюджетів реєструються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;

5) прийнятність вхідного балансу - залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;

6) превалювання сутності над формою - операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їхньої суті та економічного змісту, а не за їхньою юридичною формою;

7) суттєвість - у фінансових звітах має відобразитись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом; інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекирчення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;

8) доречність - корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;

9) відкритість - фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відобразити операції з необхідними поясненнями у записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача;

10) сталість - постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;

11) правильність - сумлінне застосування прийнятих правил та процедур;

12) обмеженість - обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;

13) незалежність - відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);

14) співставність - можливість визначення тенденцій виконання бюджету через співставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;

15) своєчасність - забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету та інших користувачів;

16) безперервність - оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним;

17) консолідація - складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками;

18) окреме відображення активів та пасивів - цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються у розгорнутому вигляді. Всі рахунки є активними або пасивними, за винятком клірингових (рахунків за розрахунками), технічних та транзитних рахунків.

Розглядаючи бюджетний облік слід зазначити, що бюджетний облік є бухгалтерським обліком. Йому властиві всі особливості бухгалтерського обліку.

По-перше, бюджетний облік є суцільним і безперервним. Бюджетному обліку підлягають усі операції, які здійснюються у процесі виконання бюджетів. Бюджетному обліку підлягають усі доходи і витрати бюджетів, джерела фінансування дефіциту бюджету або напрями використання коштів, що утворилися внаслідок профіциту бюджету. Усі операції повинні заноситись на рахунки у хронологічному порядку.

Безперервність бюджетного обліку обумовлюється тим, що процес виконання бюджетів є постійним, а оцінка активів і зобов'язань повинні здійснюватися виходячи із припущення, що процес виконання бюджетів буде тривати далі.

По-друге, бюджетний облік є жорстко документованим. Бухгалтерські записи повинні підтверджуватися документально.

Підставою для бухгалтерського обліку операцій із виконання бюджетів є первинні документи. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення операцій, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення у паперовій та (або) у вигляді електронних записів формі, яка доступна для читання і виключає внесення будь-яких змін.

По-третє, бюджетний облік ведеться в єдиному грошовому вимірнику – національній грошовій одиниці (гривні).

По-четверте, у бюджетному обліку використовуються прийоми і способи, характерні лише для бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, документація, інвентаризація (активів та зобов'язань бюджетів), оцінка, калькуляція).

Разом з тим слід зазначити, що бюджетний облік має специфічні об'єкти обліку, виконує свої конкретні завдання і відрізняється такими особливостями:

1) на бюджетний облік не поширюється дія Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

2) методологія, порядок ведення бюджетного обліку та складання звітності про виконання бюджету і кошторисів видатків визначаються Державним Казначейством України за погодженням із Міністерством фінансів України;

3) безпосередньо бюджетний облік здійснюється органами Державного Казначейства України, розпорядниками бюджетних коштів, місцевими фінансовими органами та бюджетними установами;

4) у бюджетному обліку застосовуються певні форми організації облікової роботи, властиві для нього облікові реєстри і первинні документи.

Основним завданням бюджетного обліку є:

1) повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання бюджетів усіх рівнів;

2) забезпечення раціонального й ефективного використання коштів бюджетів за цільовим призначенням відповідно до затверджених кошторисів;

3) своєчасне запобігання негативним явищам у використанні бюджетних коштів;

4) сприяння дотриманню фінансової дисципліни.

Значення бюджетного обліку:

1) служить засобом, що дозволяє здійснювати управління процесом виконання бюджетів;

2) забезпечує бюджетне планування, наукове обґрунтування основних напрямків бюджетної політики, прогнозів і планів;

3) дані бюджетного обліку використовуються для аналізу і оцінки результатів виконання бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів, виявлення негативних і позитивних чинників використання бюджетних коштів.

4) використовується як інструмент контролю за виконанням бюджетного

законодавства.

Вимоги до бюджетного обліку:

- 1) застосування однакових методів для обчислення облікових показників у різних ланках бюджетної системи і за різні звітні періоди;
- 2) повнота і своєчасність;
- 3) оперативність;
- 4) точність і об'єктивність;
- 5) ясність і доступність;
- 6) економічність та раціональність.

Однак, порівнюючи сутність, мету ведення, предмет, об'єкти, функції, принципи бюджетного обліку з трактуванням цих термінів у межах бухгалтерського обліку бюджетних установ можна дійти висновку про їх тотожність, оскільки діяльність бюджетних установ пов'язана з використанням бюджетних коштів, то ведення обліку в цих установах саме і зводиться до формування інформації про стан та порядок їх використання.

При дослідженні змісту і призначення бюджетного обліку в державі не менш важливим є також розуміння такого поняття, як «облікова політика». Це пояснюється тим, що повнота та достовірність операцій в обліку можливі тільки за умови функціонування ефективної облікової політики, яка має бути не тільки постійною впродовж тривалого періоду, але й забезпечувати: 1) повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, здійснюваних органами Держказначейства за звітний період; 2) відображення в бухгалтерському обліку фактів бюджетних операцій, виходячи з правової форми та економічного змісту; 3) однаковість даних аналітичного і синтетичного обліку, а також відповідність показників звітності записам на рахунках бухгалтерського обліку; 4) раціональне ведення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей бюджетного процесу.

Під політикою бюджетного обліку розуміють принципи, методи, договори, правила та процедури, які використовують учасники бюджетного процесу під час підготовки та надання фінансових звітів (рис.1.3).

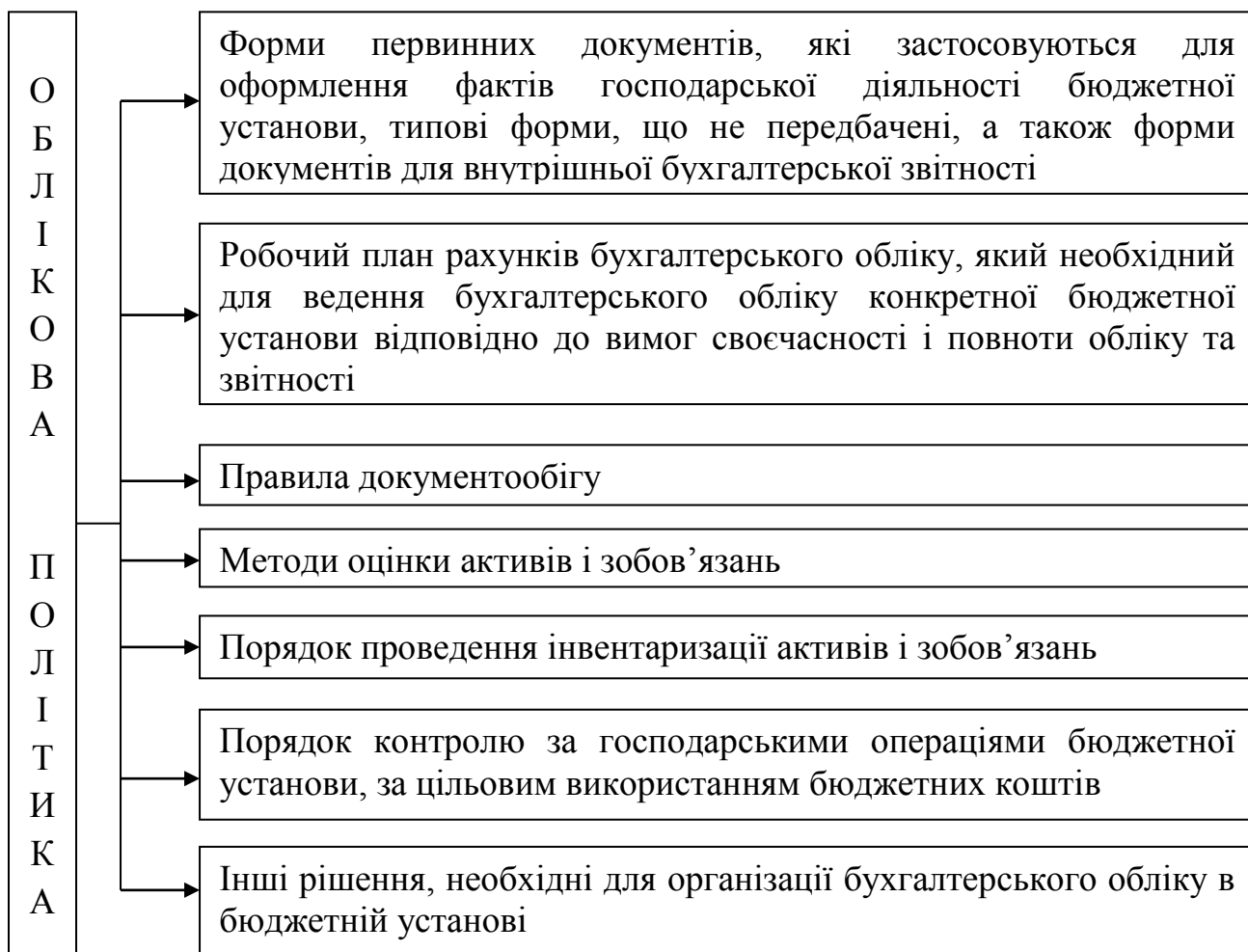


Рис.1.3. Складові облікової політики бюджетної установи

Отже, на основні проведеного нами сутнісного аналізу методологічних засад обліку в бюджетних установах та бюджетного обліку можемо зробити висновок, що поняття ці є тотожними. Бюджетний облік є науково обґрунтованою системою нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Він надає інформацію, яка допомагає ухвалити рішення. Більшість важливих рішень, незалежно від змісту, базуються на фінансових розрахунках, тому саме облік забезпечує для цих розрахунків потрібну базисну інформацію та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників і наслідків можливих альтернатив. Навіть якщо рішення нещодавно прийняте і тільки починає реалізовуватися, воно вже може мати вирішальний вплив на перебіг бюджетного процесу, а тому відповідальні особи мають бути вчасно

поінформовані про наслідки прийнятих рішень. Бюджетний облік посідає вагомe місце у процесі виконання бюджетів, забезпечуючи повну інформацію про виконання бюджетів усіх рівнів. Але зважаючи на сучасний стан бюджетного контролю в Україні, необхідно вжити ряд заходів, що сприятимуть покращанню результативності його застосування.

Важливим завданням залишається здійснення модернізації системи бухгалтерського обліку, що забезпечить формування та реалізацію єдиної облікової політики (у частині бухгалтерського обліку), координацію дій його учасників, підвищення рівня прозорості всієї сфери державного управління.

1.3. Особливості законодавчого регулювання бухгалтерського обліку на державному та міжнародному рівні

Бухгалтерський облік бюджетних установ відіграє важливу роль та має велике значення в розвитку економічних відносин, а тому обґрунтовано є об'єктом нормативно-правового регулювання на державному рівні. Система регулювання бухгалтерського обліку є тим інструментом, який дозволить сформувати його методологію та налагодити методику і організацію, яка дозволить уникнути суб'єктивізму при формуванні інформації про стан економічної системи й відповідно уникнути конфлікту інтересів щодо якості інформаційного простору прийняття управлінських рішень різними суб'єктами економічних відносин.

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ повинна охопити всі елементи його системи та сфери прояву, у зв'язку із тим, що в даний час перед національною системою бухгалтерського обліку стоять фундаментальні завдання з модернізації його теоретико-методологічних положень в рамках розробки нової методології, розширення складу об'єктів, об'єктивізації інформаційного простору як основи адаптації системи управління до нових умов розвитку вітчизняної економічної та бюджетної системи.

Виділення рівнів організації бюджетного обліку (табл.1.1) із дотриманням

інституціонального підходу дає можливість систематизувати нормативно-правові акти, які регулюють бюджетний облік в Україні в цілому, визначити параметри функціонування національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні з урахуванням специфіки в державному секторі економіки.

Таблиця 1.1

Інституціональне середовище бюджетного обліку в Україні

Рівень інституціонального середовища	Рівень регулювання	Домінуючі інституціональні агенти	Базові інститути
Зовнішнє інституціональне середовище (загальнодержавний рівень)	I. Законодавчий (правові засади регулювання)	Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Президент України	Бюджетний кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV; інші законодавчі акти, які визначають правові засади регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ
	II. Нормативний (методологічне забезпечення)	Міністерство фінансів України	Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі; МСФЗ
	III. Методичний (методичне забезпечення)	Мінфін України; Національний банк України; Державна казначейська служба; Держстат України; Державна фіскальна служба України; галузеві Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади України	Інструкції, методичні рекомендації та інші нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетних установ
Внутрішнє інституціональне середовище (локальний рівень)	IV. Організаційний (організаційне забезпечення)	Головний розпорядник, розпорядник II рівня бюджетних коштів	Розпорядчі документи розпорядників бюджетних коштів

Правила ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, які регулюються сукупністю нормативно-правових актів, що складають

інституціональне середовище загальнодержавного рівня, реалізуються бюджетними організаціями та установами для організації та ведення бухгалтерського обліку на рівні кожного конкретного суб'єкта державного сектора економіки.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності (ст. 1) [17].

Аналіз законодавчих документів свідчить, що поштовхом до реформування бухгалтерського обліку та формування новітніх засад складання фінансової звітності бюджетних установ в Україні стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами (1994р.). Для забезпечення виконання зазначеної Угоди прийнято низку інших документів. Нормативно-правові акти, що тривалий час використовуються для організації та ведення бухгалтерського обліку в тому числі бюджетних установ, а також нормативні документи, що стали передумовами переходу організацій та установ державного сектора економіки на міжнародні стандарти наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Перелік нормативно – правових актів щодо трансформаційних процесів в обліковій системі державного сектору

№ з/п	Документ	Коли і ким затверджений (дата, номер)	Зміст	Використання у бюджетному та обліковому процесі державного сектору економіки
1	2	3	4	5
1	Бюджетний кодекс України [5]	Постанова Верховної Ради України від 08.07.2010 № 2456-VI	Кодексом визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи	Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
			бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства	виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17]	Постанова Верховної Ради України від 16.07.1999р. № 996-XIV	Містить принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Трактує національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку як нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам
3	Закон України «Про оренду державного і комунального майна» [20]	Постанова Верховної Ради України від 10.04.1992 № 2269-XII	Закон регулює організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних установ.	Доходи, отримані від надання послуг з оренди державного майна належать до власних надходжень бюджетних установ, тобто зараховуються до коштів спеціального фонду.
4	Закону України «Про публічні закупівлі» [21]	Постанова Верховної Ради України від 25.12.2015р. № 922-VIII	Установлює правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальної громади.	Забезпечує ефективне та прозоре здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції.
5	Угода про партнерство й співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [84]	Від 14.06.1994р.	Визначає основні напрями уніфікації законодавства України до законодавства Європейського Союзу	Установлює необхідність та пріоритетні сфери адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
6	Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності [68]	Постанова КМУ 28.10.1998 р. №1706	Обґрунтовує реформування системи бухгалтерського обліку як складової частини заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування в Україні	Передбачає запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища й ринкових відносин та є передумовою реформування бюджетного обліку в Україні
7	Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [75].	Розпорядження КМУ Від 24. 10.2007р. № 911-р	Спрямована на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів	Розглядає основні етапи та процедури переведення системи бухгалтерського обліку на нормативно-правове забезпечення, розроблене на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності
8	Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [77]	Розпорядження КМУ від 08.02.2017 р. № 142	Спрямована на вдосконалення системи управління держ. фінансами України, зокрема системи бухгалтерського обліку в державному секторі	В розділі 3 розглядає основні етапи, які вже пройдені та ще необхідно пройти та процедури переведення системи бухгалтерського обліку на нормативно-правове забезпечення, розроблене на основі міжнародних стандартів бухобліку та фінансової звітності
9	Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [76]	Розпорядження КМУ від 20.06.2018 р. № 437-р	Метою цієї Стратегії є підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.	Спрямована на створення до 2025 року єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку, який ґрунтується на застосуванні національних положень (стандартів) і використанні плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі всіма суб'єктами державного сектору та удосконаленні моделі бухгалтерської служби.

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
10	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [57]	Наказ МФУ від 31.12.2013р. №1203	План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку	Цей план рахунків застосовується суб'єктами державного сектора для ведення бухгалтерського обліку
11	Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [81]	Наказ МФУ від 29.12.2015р. №1219	Наведено типова кореспонденція для відображення операцій з основними засобами, нематеріальними активами, запасами, фінансовими інвестиціями, грошовими коштами, власним капіталом, зобов'язаннями, заробітною платою та ін.	Суб'єкти державного сектора у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачені Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку.
12	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [43-53] та методичні рекомендації до них [33-36]	Накази Мінфіну	Нормативно-правові акти, що забезпечують формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам	Містять сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для обліку, складання та подання фінансової звітності

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
13	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [60]	Наказ Мініфіну від 24.05.95 р. № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку	Використовується всіма, в тому числі бюджетними установами при організації первинного документообігу в установі

Стратегією розвитку системи управління державними фінансами, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. №774 [78], та відповідним планом заходів на 2013-2017 роки передбачалося внесення відповідних змін до нормативно-правових актів щодо всіх компонентів системи управління державними фінансами. Реалізація зазначеної Стратегії сприяла:

- розвитку системи державних закупівель (прийнято Закон України «Про публічні закупівлі» [21] з метою наближення до законодавства та стандартів ЄС, суттєве скорочення випадків, що не підпадають під дію конкурентних процедур, та запровадження обов'язкових електронних закупівель);

- розвитку системи незалежного зовнішнього фінансового контролю (прийнято Закон України «Про Рахункову палату», що посилило незалежність Рахункової палати та розширило її повноваження);

- забезпеченню доступу громадськості до інформації з питань бюджету (прийнято Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» та створено єдиний веб-портал використання публічних коштів розпорядниками коштів державного та місцевих бюджетів, державними та комунальними

підприємствами, фондами обов'язкового соціального страхування та Пенсійним фондом України);

- удосконаленню податкової системи (внесено зміни до Податкового кодексу України щодо скасування ряду податкових пільг, запроваджено електронного адміністрування податку на додану вартість з метою зменшення випадків шахрайства з відшкодування такого податку, удосконалено правил контролю за трансфертним ціноутворенням);

- розвитку системи управління державними інвестиціями.

Також позитивні зрушення спостерігались у розвитку програмно-цільового методу у бюджетному процесі (починаючи з 2015 року головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані чітко визначати зв'язки між бюджетними програмами та стратегічними цілями, яким вони підпорядковані), покращилася бюджетна дисципліна, зокрема скорочено перелік підстав для внесення змін до закону про Державний бюджет України в процесі його виконання (внесено зміни до статті 52 Бюджетного кодексу України).

На теперішній час в Україні триває процес трансформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів.

У результаті впровадження в дію Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34, і Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774 [78], здійснено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема затверджено:

- основні національні положення (стандарти), які розроблені на основі міжнародних стандартів, та методичні рекомендації щодо їх застосування;

- план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений з урахуванням бюджетної класифікації, який містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, та порядок його застосування;

- форми фінансової звітності та порядок їх заповнення;

- типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи.

Перехід на застосування національних положень (стандартів) і методу нарахування в бухгалтерському обліку бюджетних установ забезпечив відображення всіх взятих такими установами зобов'язань. Зокрема, метод нарахування надав можливість об'єктивно оцінювати фінансовий результат діяльності суб'єктів державного сектору, оптимізувати облік витрат на послуги, що надаються.

Запроваджені національні положення (стандарти) потребують уточнень з урахуванням змін до міжнародних стандартів, а також необхідним є розроблення нових національних положень (стандартів), що вимагає здійснення перекладу на українську мову міжнародних стандартів та змін до них.

Також модернізовано порядок казначейського обслуговування виконання бюджетів шляхом запровадження інформаційно-аналітичної системи «Є-Казна», що дає змогу в режимі реального часу відслідковувати стан рахунків державного і місцевого бюджетів, оцінювати обсяги бюджетних зобов'язань, здійснювати превентивний контроль витрат та їх цільове призначення, а також приймати в оперативному порядку фінансову звітність розпорядників бюджетних коштів.

Застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечує відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з виконанням функцій, які покладаються на органи Казначейства, господарських операцій установ та організацій, діяльність яких провадиться за рахунок коштів державного і/або місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного

соціального і пенсійного страхування. Перехід органів Казначейства на застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі заплановано в 2019 році. Застосування органами Казначейства касового методу для підготовки інформації про результати виконання державного і місцевих бюджетів лише фіксує обсяг фактично отриманих і витрачених коштів, що не є достатнім для прогнозування бюджетних показників, для цього в майбутньому передбачається застосування методу нарахувань.

Отже, як видно з вищесказаного держава регламентує механізм формування облікової інформації в державному секторі економіки та забезпечує уникнення інформаційної асиметрії через систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. На нашу думку, система нормативно-правового регулювання бюджетного обліку враховує напрями розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі економіки як науки та регулює весь спектр його прояву як у внутрішньому так і зовнішньому середовищі функціонування суб'єктів державного сектора. Тобто будучи складовою національної системи бухгалтерського обліку на нормативно-правове регулювання покладається ціла сукупність функцій, виконання яких забезпечить врегулювання інтересів зацікавлених сторін.

РОЗДІЛ 2

ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Організація бухгалтерського обліку розглядається як система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Так, досліджуючи питання понятійного апарату, слід відзначити, що значення терміна «організація бухгалтерського обліку» на законодавчому рівні не визначено. Проте питанням організації бухгалтерського обліку присвячено розд. II Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [17] та інші нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку в державному секторі.

Рациональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні у першу чергу загальноприйнятих передумов, а саме:

- вивчення структури установи, організації її діяльності; організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння головним бухгалтером та працівниками бухгалтерської служби діючої законодавчої бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Весь обліковий процес бюджетної установи з теоретичної точки зору складається із трьох етапів його здійснення, а саме: первинний облік, поточний облік та підсумковий облік.

Першим у процесі бухгалтерського обліку є етап первинного обліку, що характеризується такою сукупністю операцій:

- виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку;

- вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові);

- фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних — документах.

Другий етап — поточний облік — складається з таких операцій:

- реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку;

- реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку — облікових регістрах;

- групування та перегрупування показників інформаційних даних.

Третій етап облікового процесу, що має назву підсумкового, включає такі операції:

- узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності;

- передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам;

- зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Тобто поділ облікового процесу на етапи віддзеркалює його послідовність як у часі, так і в просторі. Ці етапи властиві всім об'єктам обліку. У практиці господарської діяльності бюджетних установ і організацій визначено такі загальні об'єкти обліку: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями та кредитами; доходи; витрати; власний капітал. Слід звернути увагу, що за нормами ч. 6 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється централізовано Мінфіном, а галузеві особливості застосування НП(С)БОДС у формі методичних рекомендацій щодо їх застосування можуть установлюватися міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади. Проте питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві (організації, установі) відповідно до ст.

8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Тобто питання організації бухгалтерського обліку бюджетних установ належить до повноважень їх керівника.

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах повинна здійснюватися з моменту їх створення, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку. Рациональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, аналогічно як і в установах приватного сектора економіки, передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Як передбачено ч. 2 ст. 56 Бюджетного кодексу України [5], бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, установленому Мінфіном. Для забезпечення відображення в бухгалтерському обліку операцій та узагальнення й накопичення інформації за господарськими операціями застосовується План рахунків бухгалтерського обліку державного сектора [57].

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на виконання ч. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [17] бюджетні установи обирають форму його організації, а саме:

- введення до штату бюджетної установи посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, або ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією. Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби в бюджетних установах визначаються Типовим положенням № 59 [82]. Організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень здійснює Казначейство (у межах своїх повноважень) шляхом оцінки їх діяльності.

- визначають за погодженням із вищестоящим розпорядником бюджетних коштів облікову політику;

- визначають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних засад, з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних. На сьогодні бюджетні установи застосовують меморіально-ордерну форму обліку;

- розробляють систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначають права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджують правила документообігу та технологію обробки облікової інформації; визначають додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- виділяють на окремий баланс відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності установи.

Тобто, обираючи ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, в бюджетній установі повинні пам'ятати про мету бухгалтерського обліку – надання достовірної, правдивої і неупередженої інформації.

З огляду на зазначене, бухгалтерський облік необхідно організувати таким чином, щоб його дані були своєчасними, точними та достовірними, а показники обліку – єдиними на всіх рівнях управління.

У досліджуваній КО «Центр МПЗ» нами було з'ясовано, що бухгалтерський облік в установі здійснюється бухгалтерією (сектор бухгалтерського обліку), яка діє на засадах самостійного структурного підрозділу установи.

Бухгалтерія в своїй діяльності керується Бюджетним кодексом України, Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

державного сектора та іншими нормативними актами, що регулюють методика ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, Наказом про облікову політику установи (Додаток А), Статутом установи (Додаток Б) та Положенням про бухгалтерію. Нами було вивчено облікову політику підприємства, основні показники та принципи оцінки, методи та процедури обліку відповідно до чинних П(С)БО, які відображаються в обліковій політиці підприємства та узагальнено результати дослідження в Додатку В.

Метою діяльності сектора бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан установи, результати її діяльності та про рух грошових коштів.

До основних завдань сектора бухгалтерського обліку входить ведення бухгалтерського обліку установи, організація обліку фінансово-господарської діяльності установи, здійснення контролю за збереженням власності, правильним використанням грошових коштів і матеріальних ресурсів.

Загальна функція бухгалтерського підрозділу, а саме: ведення бухгалтерського обліку виконання кошторису в розрізі господарських засобів та джерел їх утворення на основі натуральних вимірників в грошовому виразі шляхом суцільного, безперервного та взаємозв'язаного відображення у відповідних носіях інформації та організація бухгалтерського обліку, реалізується за такими складовими: облік доходів загального фонду; облік доходів спеціального фонду; облік видатків; облік касових операцій; облік грошових коштів на рахунках установи; облік розрахунків по заробітній платі і стипендіях; облік розрахунків з бюджетом та позабюджетними соціальними фондами; облік розрахунків у порядку планових платежів; облік розрахунків з підзвітними особами; облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами; облік необоротних активів; облік запасів та МШП; облік виробничих затрат; облік власного капіталу; облік результатів виконання кошторису; складання і подання звітності до відповідних органів; організація проведення інвентаризації; організації технології облікового процесу (облікових номенклатур, носіїв облікової інформації, графіків руху носіїв облікової

інформації, архіву установи тощо); організація контролю за фінансово-господарською діяльністю установи; організація забезпечення бухгалтерського обліку; організація розвитку бухгалтерського обліку.

Сектор бухгалтерського обліку в КО «Центр МПІЗ» має право вимагати від структурних підрозділів установи та окремих посадових осіб своєчасного відповідно до графіків руху носіїв облікової інформації подання оформлених відповідним чином матеріалів (планів, звітів, табелів, довідок тощо). Нами було розроблено графік документообігу для досліджуваного підприємства на підставі отриманої інформації про види документів, які використовуються в фінансово-господарській діяльності, про працівників, що працюють в установі (Додаток Д).

Працівники сектора бухгалтерського обліку мають право не приймати до виконання і оформлення документів за операціями, які порушують діюче законодавство і встановлений порядок приймання, оприбуткування, зберігання та витрачання грошових коштів, обладнання, матеріальних і інших цінностей.

Працівники сектора бухгалтерського обліку мають право не приймати до виконання і оформлення документів за операціями, які порушують діюче законодавство і встановлений порядок приймання, оприбуткування, зберігання та витрачання грошових коштів, обладнання, матеріальних і інших цінностей.

Всю повноту відповідальності за якість та своєчасність виконання покладених на сектор бухгалтерського обліку задач і функцій несе головний бухгалтер. Ступінь відповідальності інших працівників бухгалтерії встановлюється посадовими інструкціями (Додаток Е).

За відсутності головного бухгалтера його обов'язки та відповідальність покладати на іншого працівника бухгалтерської служби, відповідно до наказу.

В досліджуваній організації застосовується меморіально-ордерна форма (Додатки Ж1-Ж10) обліку згідно Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68 [23]. Облік господарських операцій здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Господарські операції

обліковуюються відповідно по їх сутності, а не лише з огляду на юридичну форму. Усі меморіальні ордери формуються не пізніше 3-го числа місяця, що настає за звітним і підлягають реєстрації у книзі «Журнал-Головна». Облік у книзі «Журнал-Головна» ведеться по субрахунках, обороти формуються не пізніше 5-го числа місяця, що настає за звітним.

Регістри обліку, книга «Журнал-Головна», оборотні відомості та інші документи формуються з використанням програм Microsoft Excel.

Для того щоб правильно вести бухгалтерський облік, забезпечити відображення усіх проведених фінансово-господарських операцій, розпорядник бюджетних коштів повинен, передусім, побудувати систему, яка забезпечує дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку для своєї установи. При визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа бюджетні установи, як суб'єкти державного сектору, керуються НП(С)БО та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

2.2. Характеристика положень (стандартів) обліку в державному секторі економіки в контексті міжнародних стандартів

Бюджетний облік в Україні перебуває на етапі активного реформування, що є органічним у контексті процесів, що відбуваються на макроекономічному та мегаекономічному рівнях. У зв'язку із проходженням процесів глобалізації та світової економічної інтеграції, в умовах подальшого розвитку інституційних позицій світової економіки, гармонізації світових облікових підходів у секторі державного управління перед державою постало питання про створення дієвого цілісного інформаційного забезпечення, розробки та внесення змін до нормативно-правової бази вітчизняної системи управління державними фінансами на основі загальновідомих світових інструментів стандартизації економічної інформації, зокрема міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Необхідність формування, затвердження та введення в дію Національних

стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України (далі - НП(С)БОДС) виникла у зв'язку із переходом держави до ринкових умов господарювання. Розбіжності у веденні обліку, формах звітності, рахунках бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки та на підприємствах, що здійснюють інші види діяльності створюють перепони перед здійсненням облікових зв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом фінансових ресурсів, матеріальних цінностей, капіталу.

Протягом останнього десятиріччя в Україні здійснюються заходи щодо реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затвердженої постановою КМУ від 16.01.2007р. № 34, Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2007 р. №911–р) [75] та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням КМУ від 01.08.2013р. № 774-р [78].

Для виконання Стратегії необхідно було:

- розробити та запровадити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектора (НП(С)БОДС) з урахуванням вимог міжнародних стандартів (МСБОДС);

- створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі, гармонізований із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 року (GFS 2001);

- удосконалити методи складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем.

Для здійснення усіх цих заходів потрібно було удосконалити законодавство та прийняти низку нових нормативно-правових актів, що і було зроблено.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) поширюються на суб'єктів державного сектора, якими є Міністерство фінансів, що забезпечує проведення державної політики у сфері

бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не поширюються на суб'єктів державного сектора, в тому числі на бюджетні установи та організації: органи державної влади, державні навчальних закладів, державні лікувальних закладів, органи державного казначейства, державні податкові інспекції та ін.

Протягом 2009–2012 років було розроблено та затверджено Мінфіном дев'ятнадцять НП(С)БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора, але лише дев'ять з них введено в дію починаючи з 2015 року.

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку державного сектора 121 «Основні засоби» згруповано основні засади визнання, складу, оцінки, надходження, вибуття та нарахування амортизації основних засобів. Раніше це не було чітко прописано у одному нормативно-правовому акті. З впровадженням НП(С)БОДС 121 було виключено норму щодо обліку основного засобу після первісного його визнання в гривнях без копійок. Тепер основні засоби можуть обліковуватися у гривнях із копійками. У зв'язку з цим вилучено бухгалтерські проведення щодо відображення в обліку списання копійок при введенні активів у експлуатацію. Нововведенням НП(С)БОДС 121 стало також розширення та поглиблення обсягу розкриття інформації про основні засоби у примітках до річної фінансової звітності. Інформація про основні засоби та інші малоцінні необоротні матеріальні активи має наводитися окремо за кожною групою, з'явилися нові показники, які необхідно відображати у звітності. Однією з основних важливих змін, що було внесено Міністерством фінансів України щодо обліку основних засобів, є підвищення їх вартісної межі. Так з 10 травня 2016 року матеріальні цінності, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю перевищує 6000 гривень без ПДВ, зараховують до основних засобів.

Найбільшу питому вагу у валюті балансу досліджуваної Комунальної організації «Центр матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області» займають основні засоби, які використовуються як для здійснення господарської діяльності комунальної організації так і для надання у вигляді матеріально-технічного забезпечення діяльності шкільних навчальних закладів області. Тому прийняття та введення в дію НП(С)БОДС 121 має важливе значення в обліковій системі конкретної бюджетної установи.

Порядок відображення інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності регламентується НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». Обґрунтовано визнання, первісну оцінку, оцінку після первісного визнання, переоцінку та амортизацію нематеріальних активів. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати та існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання. Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання не амортизується. Висвітлено випадки зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів.

Основні організаційні засади ведення бухгалтерського обліку запасів наведено у стандарті 123 «Запаси». В даному НП(С)БОДС розширено склад об'єктів обліку запасів, визначено порядок їх визнання, методика оцінки запасів на дату балансу та при вибутті. Затвердження та введення в дію НП(С)БОДС 123 призвело до внесення змін до облікової політики суб'єктів державного сектора, в тому числі досліджуваної бюджетної установи.

В НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» зазначено, що бюджетні установи застосовують облікову політику, визначену у розпорядчому документі організації, який розробляється відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Також розглянуто випадки, за яких дозволяється

змінювати облікову політику установи і вплив змін облікової політики на господарські операції та звітність минулих періодів.

Стандартом 127 «Зменшення корисності активів» врегульовано основні засади визначення і оцінки, відновлення та зменшення корисності активу. На дату річної фінансової звітності бухгалтер бюджетної установи визначає наявність ознаки зменшення корисності активу. Про зменшення корисності активу може свідчити: зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очіувалося; відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу; старіння, фізичне пошкодження активу; інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очіувалось.

НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» обґрунтовано склад, визнання та оцінку зобов'язань. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, непередбачені, доходи майбутніх періодів. Під час господарської діяльності КО «Центр МТІЗ» виникають зобов'язання перед різними господарюючими суб'єктами, що призводить до необхідності відображення в обліку цих відносин.

Методику бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектора в грошовій одиниці України визначено національним 130 «Вплив змін валютних курсів». Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції.

У НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» систематизовано інформацію про виплати працівникам за виконані ними роботи. Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду. У зв'язку із тим, що у досліджуваній комунальній організації

працює 37 осіб, НП(С)БОДС 132 має велике значення для правильності відображення в обліку інформації про розрахунки з працівниками.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності наведено у стандарті 133 «Фінансові інвестиції».

З 01 січня 2017 року за наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219 запроваджено в дію наступні національні положення (стандарти) стандарти бухгалтерського обліку державного сектора:

- 101 «Подання фінансової звітності», затверджено наказом Мінфіну від 28.12.2009 року № 1541[46]. Даний стандарт визначає склад, форми, принципи підготовки та подання звітності бюджетних установ, загальні вимоги до визнання та розкриття її елементів. У фінансових звітах надається інформація про: активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки. За 2017 рік в Комунальній організації «Центр МТІЗ» склалися фінансові звіти, зокрема ф.1-дс «Баланс» (Додаток З), ф.2-дс «Звіт про фінансові результати» (Додаток И), ф.3-дс «Звіт про рух грошових коштів» (Додаток К), ф.4-дс «Звіт про власний капітал» (Додаток Л) та ф.5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» (Додаток М), склалися згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

- НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Загальна консолідована звітність включає: консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал;

- НП(С)БО 103 «Фінансова звітність за сегментами», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає принципи та порядок формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та розкриття їх у звітності. Норми цього

стандарту застосовують бюджетні установи, які складають консолідовану звітність та мають територіально відокремлені підрозділи. Інформація про звітні сегменти наводиться за формою «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»;

- НП(С)БОДС 124 «Доходи», затверджено наказом Мініну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологію формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій включають: бюджетне асигнування, доходи від надання послуг, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, інші доходи від обмінних операцій. Доходи від необмінних операцій включають: податкові надходження, неподаткові надходження, трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних організацій для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, які не підлягають погашенню. Для складання форми 2-дс «Звіт про фінансові результати» за 2017 рік в КО «Центр МПЗ» використовувався поділ доходів на доходи від обмінних та необмінних операцій.

- НП(С)БОДС 126 «Оренда», затверджено наказом Мініну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції щодо оренди та розкриття її у звітності орендарів та орендодавців. Стандарт визначає облік фінансової та операційної оренди;

- НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Мініну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та розкриття її у звітності. Інвестиційна нерухомість – це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та збільшення власного капіталу;

- НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджено наказом Мініну від 25.01.2012 року № 52. Визначає порядок

коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції. Показники річної фінансової звітності за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90% та більше підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. У Примітках до звітності, крім інформації про факт коригування показників, наводиться інформація про індекс інфляції на дату балансу та зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів;

- НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2011 року № 1798. Визначає порядок формування облікової інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів. Регулює порядок визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Установлено методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, методику розрахунку кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом з фіксованою ціною, за будівельним контрактом із ціною «витрати плюс», складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту;

- НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування бухгалтерської інформації про фінансові інструменти та розкриття її у звітності. Фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно призводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору та фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу у іншого. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на: фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу та похідні фінансові інструменти. Даний стандарт також визначає порядок визнання та оцінки фінансових інструментів, облік хеджування;

- НП(С)БОДС 135 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування облікової інформації про витрати та розкриття її у звітності. Витрати поділять на витрати за обмінними та за

необмінними операціями. До витрат за обмінними операціями включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, втрати від зменшення корисності активів та інші). До витрат за необмінними операціями включають: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо), інші витрати за необмінними операціями (неповернення депозитів, списана дебіторська заборгованість тощо). Для складання форми 2-дс «Звіт про фінансові результати» за 2017 рік в КО «Центр МПЗ» використовувався поділ витрат на витрати за обмінними та необмінними операціями.

Для того, щоб зрозуміти сутність впровадження НП(С)БОДС, доцільно розглянути їх зіставність із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС) (Додаток Н). На нашу думку, повної відповідності національних стандартів державного сектора міжнародним немає, але деяке дублювання спостерігається.

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [46], розкриваються принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності, загальні вимоги до облікової політики, склад та елементи фінансової звітності, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, події після дати балансу, розкриття інформації у фінансовій звітності. Наведені вище та інші додаткові вимоги до фінансової звітності висвітлюють шість міжнародних стандартів. Зокрема, ширше розкриті події після дати балансу (МСБОДС 14), розкриття інформації щодо пов'язаних сторін (МСБОДС 20). Окремо розкрито вимоги до фінансової звітності про частки у спільних підприємствах (МСБОДС 8) та представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів, які підлягають оприлюдненню (МСБОДС 24).

На відміну від МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» у НП(С)БОДС 101, крім річної звітності, передбачена ще проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Також перший звітний період новоствореного суб'єкта

державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року), що не передбачено в міжнародному стандарті.

Щодо самих форм фінансової звітності, то вони наведені в додатках до відповідних стандартів і дещо відрізняються. Зокрема, статті активу Балансу за НП(С)БОДС 101 поділені на:

- нефінансові активи, тобто основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, запаси, МШП, готова продукція тощо;

- фінансові активи – дебіторська заборгованість за її видами, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти. За міжнародними стандартами такі активи поділені на поточні та непоточні, аналогічно до звітності комерційних підприємств. Структура пасиву Балансу, переважно, збігається з міжнародними стандартами, тобто відображається власний капітал та зобов'язання, які поділені за термінами їх погашення. Однак відрізняється порядок розміщення статей, деякі їх види. Наприклад, розрахунки з оплати праці за НП(С)БОДС 101 відображаються лише у складі поточних зобов'язань, а за МСБОДС 1 виплати працівникам показують в розрізі поточних і непоточних виплат; у складі власного капіталу за НП(С)БОДС 101 показують ще фонд дооцінки та капітал у підприємства. Також у Балансі за міжнародними стандартами немає таких статей, як витрати та доходи майбутніх періодів, забезпечення. 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: надходження 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, збільшення чи зменшення капіталу,

інших змін. Відповідно до НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» виділяють консолідовану фінансову звітність та загальну консолідовану фінансову звітність суб'єктів державного сектору, яка складається Державною казначейською службою України з метою отримання інформації про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. Тобто консолідація фінансових звітів у державному секторі здійснюється поступово. У формах консолідованої фінансової звітності інформація за статтями розкривається у розрізі бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету, місцевого бюджету та органів бюджетних цільових фондів. Міжнародними стандартами ці два види консолідованих звітів регулюються окремо: МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» застосовують контролюючі суб'єкти державного сектору, а МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» використовується для складання загальної консолідованої звітності урядом.

Облік витрат у державному секторі регулює НП(С)БОДС 135 «Витрати» [48], який наводить класифікацію витрат у розрізі обмінних та необмінних операцій, визнання витрат, їх оцінку та склад собівартості продукції. Міжнародні стандарти регулюють лише облік витрат на позики (МСБОДС 5). Однак у НП(С)БОДС 135 немає визначення категорії «витрати». НП(С)БОДС 1 розглядає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, не визнаючи при цьому витратами зменшення корисності активів, як це передбачено у МСБОДС 1, МСБОДС 5.

Для ведення обліку в державному секторі України затверджено 19 національних стандартів на відміну від 26 міжнародних. Однак частина національних стандартів об'єднує в собі вимоги та положення декількох міжнародних стандартів: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів». У міжнародних

стандартах, на відміну від національних, наведено значно більше прикладів для пояснення термінів чи положень. Водночас, міжнародні стандарти не розглядають облік нематеріальних активів, який регулює НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

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. Облік витрат розкритий ширше у НП(С)БОДС 135 в розрізі обмінних та необмінних операцій, водночас в ньому не розглядаються витрати на позики, які регулюють міжнародні стандарти. Існує невідповідність у визначенні поняття «витрати».

На нашу думку загалом, національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору відповідають основі міжнародних, однак, деякі істотні розбіжності між ними існують. Розкриття, аналіз всіх відмінностей цих стандартів та їх вдосконалення потребують подальших наукових досліджень.

Отже, в бухгалтерському обліку бюджетних установ України спостерігаються кардинальні позитивні зміни, що полягають у впровадженні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що покликано здійснити уніфікацію облікової системи, наближення її до міжнародних вимог.

2.3. Сучасний стан та проблеми ведення обліку в бюджетних організаціях

Стан справ будь-якої бюджетної установи чи організації відображається в бухгалтерському обліку, який є частиною процесу управління державними фінансами. Для того щоб управляти, потрібно контролювати, а для того щоб контролювати, треба виміряти. Від правильного ведення обліку господарських операцій залежить розвиток не лише окремо взятої бюджетної установи чи організації, а й держави в цілому.

З огляду на зазначене вище, питання організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в умовах модернізації системи державних фінансів та її складової – бухгалтерського обліку в державному секторі набуває особливої актуальності.

Розглянемо стан та проблеми ведення обліку в бюджетних організаціях на прикладі Комунальної організації «Центр матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області». Досліджувана організація фінансується за рахунок коштів місцевого бюджету, які надаються їй безповоротно. КО «Центр МТІЗ» не має статутного капіталу, а всі його активи є комунальною власністю.

Бухгалтерський облік в КО «Центр МТІЗ» забезпечує відображення всіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат.

З 01.01.2016 року досліджувана Комунальна організація «Центр МТІЗ» для обліку господарських операцій використовує План рахунків державного сектору, який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [57].

Основною особливістю Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що він призначений для обліку діяльності всіх суб'єктів господарювання державного сектору: бюджетних установ, державних цільових фондів і органів Казначейства України з питань виконання бюджетів.

На рис. 2.1 наведена структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за розділами та класами.

- 1) рахунки обліку господарських засобів (нефінансові та фінансові активів, кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів);
- 2) рахунки обліку господарських процесів (розрахунки, зобов'язання, доходи, витрати);

3) рахунки обліку джерел формування господарських засобів (капітал та фінансовий результат).

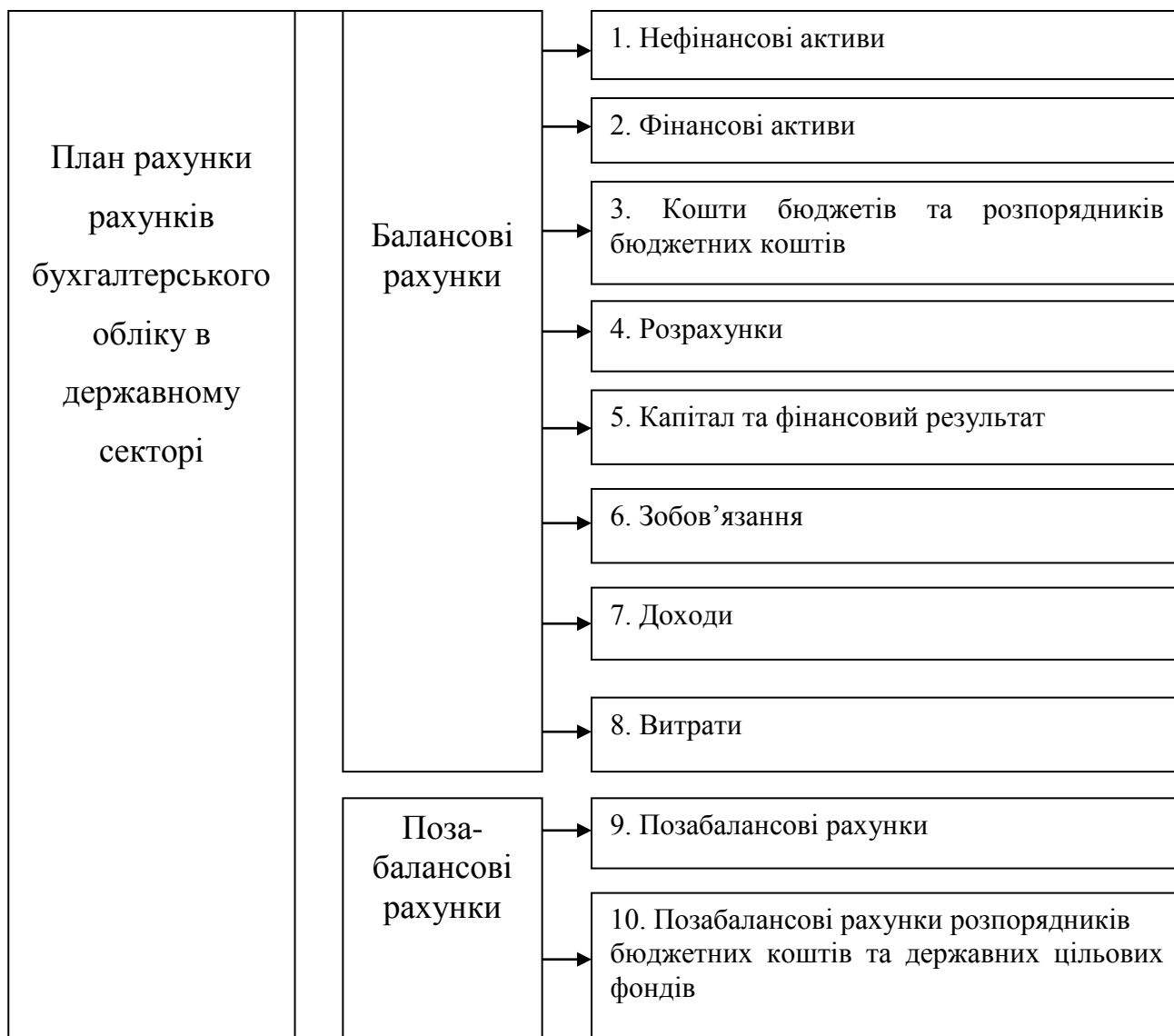


Рис. 2.1. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Кореспонденцію рахунків, що використовується досліджуваною Комунальною організацією «Центр МТІЗ» для обліку типових операцій розглянемо в таблиці (Додаток П).

Після складання всіх необхідних бухгалтерських проведень в меморіальних ордерах у досліджуваній організації складають оборотну відомість по дебету рахунків в розрізі меморіальних ордерів (Додаток Р1) та по

кредиту рахунків (Додаток Р2). Після цього складається оборотно-сальдова відомість (Додаток С), в якій крім цього розраховується додаткова інформація щодо касових видатків, фактичних видатків, доходів в розрізі їх видів та інше.

В кінці кожного місяця на підставі меморіальних ордерів складаються картки аналітичного обліку касових та фактичних видатків (наростаючим підсумком з початку року) (Додатки Т1-Т6). Ця вся інформація необхідна для складання фінансової та бюджетної звітності бюджетної установи.

Дані реєстрів обліку майна установи відображати в книзі «Журнал-Головна», що є підставою для складання фінансової звітності.

З кожним днем зростає навантаження на бухгалтерську службу через постійні зміни в законодавстві. Зокрема, Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» №183-VIII від 11.02.2015 року [22] вимагає оприлюднення на єдиному веб-порталі інформації про використання публічних коштів. Одночасно Закони України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 року № 922-VIII вимагає ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції, що в свою чергу, додає роботи працівникам бухгалтерської служби та відтерміновує час придбання товару чи послуги.

Співпраця з Державною Казначейською здійснюється з використанням спеціалізованих програм: «Фіндокументи» (облік зобов'язань, платіжних доручень), «Є-звітність» (подається фінансова та бюджетна звітність до ДКСУ).

Проаналізувавши діяльність Комунальної організації «Центр матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області», варто відмітити, що організація бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства України. Порушень та недоліків у роботі бухгалтерської служби не виявлено.

Однак, на рубежі 2016 – 2017 років бухгалтери усіх бюджетних установ, в тому числі і досліджуваного Центр «МТІЗ», постали перед різючими змінами у бюджетному процесі. Впровадження в дію НП(С)БОДС, нового плану рахунків

та нової методології ведення обліку господарських операцій державного сектору потребувала опрацювання великого об'єму інформації у стислі терміни.

Зважаючи на такі істотні зміни законодавчої бази виникає необхідність перелаштовувати методологію ведення обліку. Основний документ, який акумулює в собі усі обов'язкові засади організації і ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі – наказ про облікову політику.

Облікова політика бюджетної установи є головним інструментом для забезпечення безперервності та планомірності її діяльності. У наказі про облікову політику зазначається вибраний установою варіант з альтернатив, дозволених чинним законодавством. Якщо нормативними документами не регламентується порядок ведення обліку чи окремої процедури, то установа самостійно визначає його, базуючись на професійних судженнях та чинних НП(С)БОДС і затверджує цю норму в наказі про облікову політику.

Наказ «Про облікову політику» Комунальної організації «Центр матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області» є розпорядчим документом бюджетної установи і затверджується на час її діяльності. До цього наказу, за потреби, можна вносити зміни з визначеної дати.

Керуючись нововведеними НП(С)БОДС, Методичними рекомендаціями до них, новим планом рахунків та іншими нормативними актами, нами запропоновано:

- внести наступні зміни до наказу про облікову політику (Додаток А):
- затвердити оновлений графік документообігу (Додаток Д);
- затвердити робочий план рахунків (Додаток У).

Суттєвого удосконалення потребує і меморіально-ордерна форма обліку, яка застосовується в бюджетних установах. Використання меморіально-ордерної форми через свою трудомісткість веде до додаткових вибірок інформації та її перегрупування при складанні звітності.

В сучасних умовах господарювання удосконалення технології збору та опрацювання економічної інформації можливе за умови автоматизації облікових процесів. Використання ручної та частково автоматизованої форми не дозволяє бюджетній установі своєчасно та оперативно отримувати необхідну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Підвищення оперативності облікових даних та посилення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів можливе лише за комплексної автоматизації облікових процесів. При комп'ютеризації бухгалтерського обліку суттєвий акцент необхідно робити також на уніфікації програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору управління, з метою забезпечення зв'язку між інформаційними базами даних Міністерства фінансів України, Державним казначейством України та інформаційними системами суб'єктів обліку державного сектору.

Отже, для модернізації системи обліку в державному секторі є необхідним формування не тільки єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, удосконалення методології обліку та складання звітності, але і розробка, а також запровадження комплексного програмного продукту (безкоштовного для бюджетних установ), який давав би змогу здійснювати весь спектр необхідних операцій: складання та затвердження кошторисів, здійснення касових видатків (складання юридичних, фінансових зобов'язань та платіжних доручень), облік матеріальних засобів, зобов'язань та капіталу, узагальнення всіх господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку, можливість розрахунку касових та фактичних видатків та складання фінансової та бюджетної звітності, яку в свою чергу можна було б розміщувати в інтернеті для забезпечення прозорості бюджетного процесу. 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.

2.4. Методика складання звітності бюджетних установ на основі бухгалтерських даних

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541 (частина 5 розділу I) визначено, що метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету [46].

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів (рис.2.2).

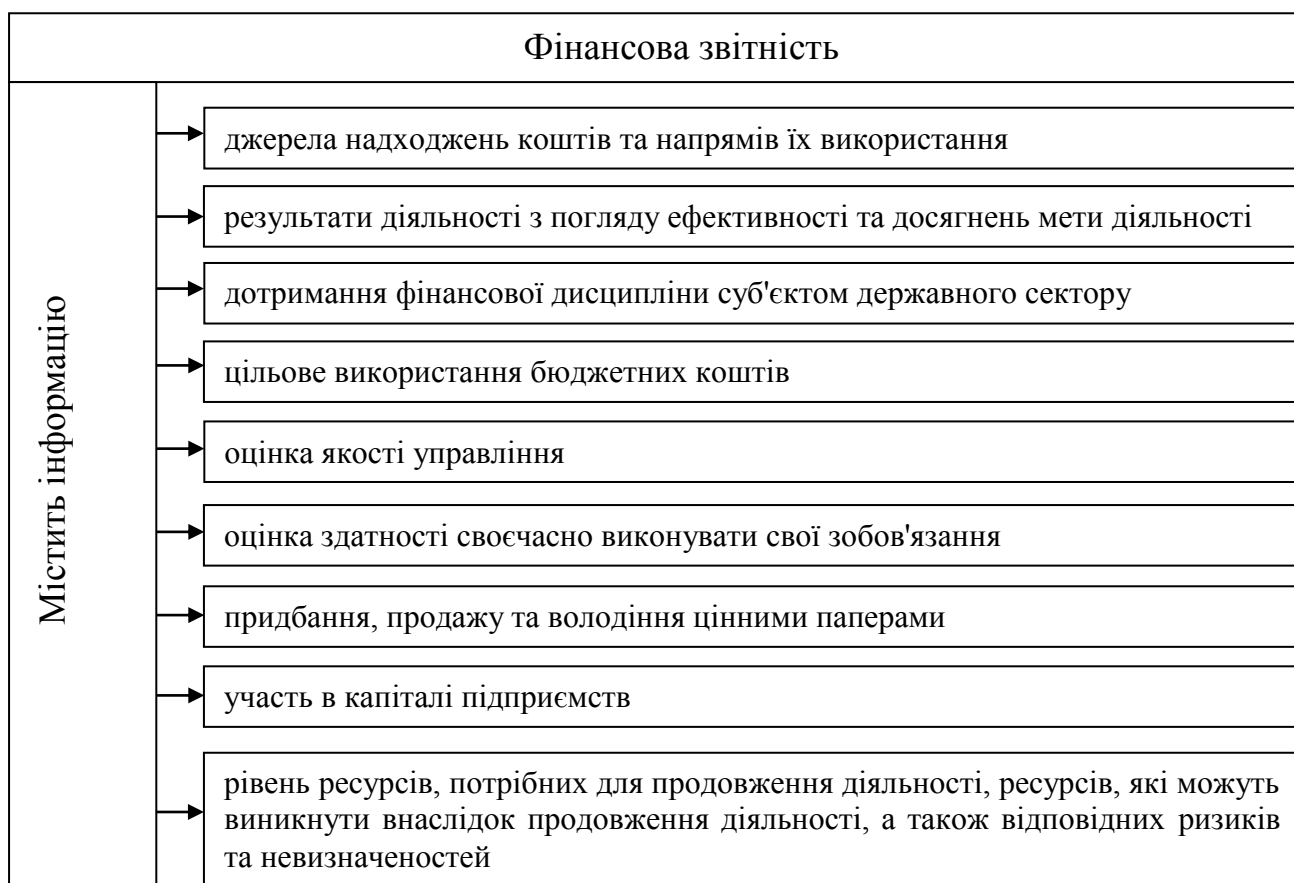


Рис.2.2. Інформаційне наповнення фінансової звітності бюджетних установ

Даний рис.2.2 складено на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (частина 7 розділу I) [46].

Фінансова звітність складається з:

- балансу (далі – форма № 1-дс),
- звіту про фінансові результати (форма № 2-дс),
- звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс),
- звіту про власний капітал (форма № 4-дс),
- приміток до річної фінансової звітності (форма № 5-дс).

Розробимо організаційно – інформаційну модель процесу складання фінансової звітності Комунальної організації «Центра матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області» на рис. 2.3.

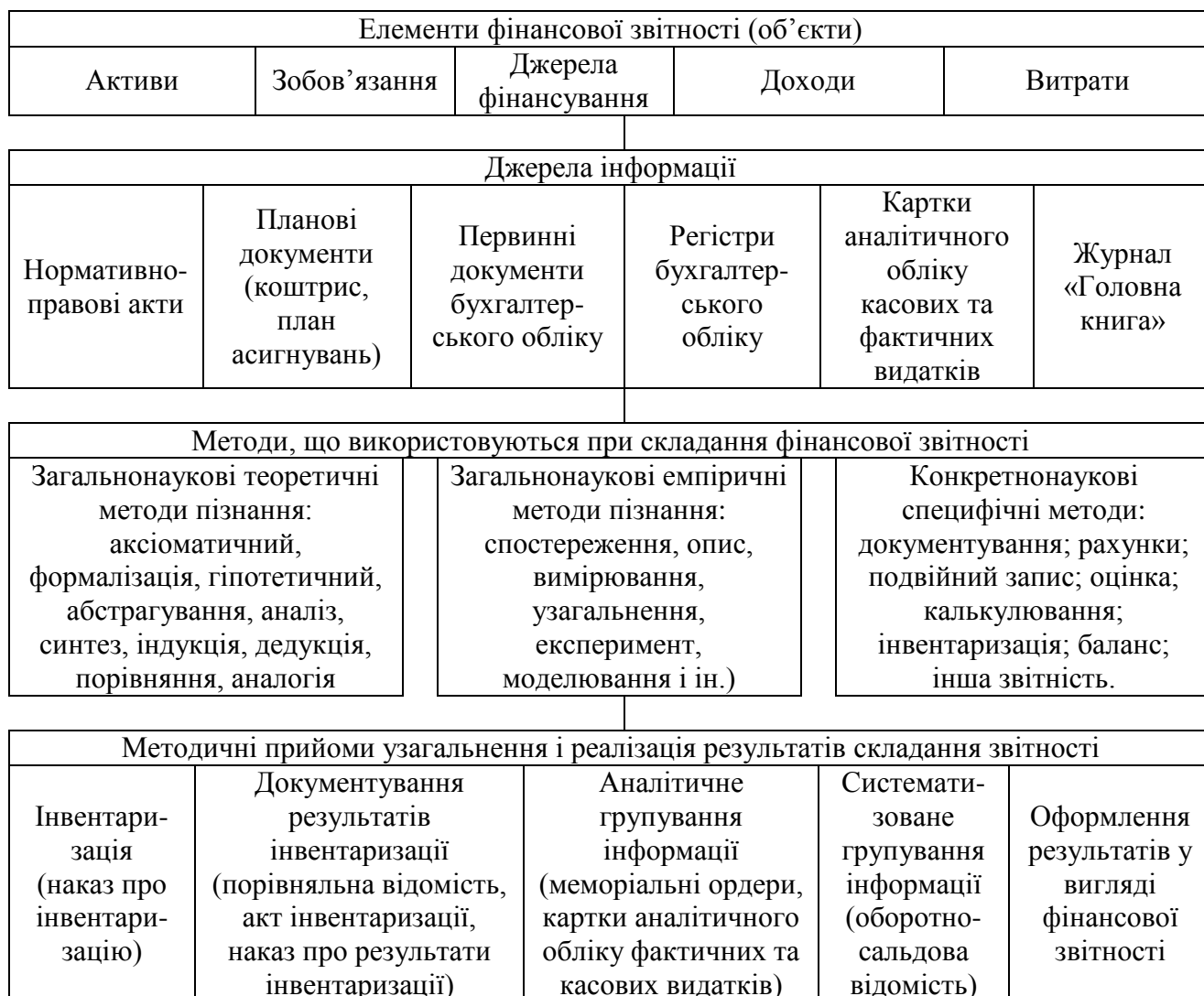


Рис. 2.3. Організаційно-інформаційна модель складання фінансової звітності

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається

наростаючим підсумком з початку звітнього року.

Перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року). Звітним періодом суб'єкта державного сектору, що ліквідується або припиняє свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення), є період з початку року до моменту ліквідації.

Фінансова звітність складається у гривнях на перше число місяця наступного за звітним.

При складанні форм фінансової звітності обов'язковими до заповнення є всі реквізити в шапці кожної форми звітності. При цьому, при заповненні показника «Територія» необхідно вказати назву території, зазначену у Класифікаторі об'єктів адміністративно-територіального устрою України, затвердженому Державною службою статистики України.

В цілому роботу з підготовки та обробки даних КО «Центра МТІЗ», які були відображені протягом звітнього періоду в реєстрах бухгалтерського й аналітичного обліку (Додаток Ж, Р, С, Т), проводять перед складанням фінансової звітності в порядку, який наведено нижче.

По-перше, необхідно здійснити узагальнення даних бухгалтерського обліку. Для узагальнення господарських операцій, відображених бюджетною установою в обліку протягом звітнього періоду, а також для перевірки правильності облікових записів і складання звітності підбивають підсумки за рахунками бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків. Із цією метою складають оборотні відомості (Додаток С), які відіграють роль засобу зв'язку між фінансовою звітністю і рахунками бухгалтерського обліку. Тобто на цьому етапі складають оборотні відомості за субрахунками для перевірки повноти записів у бухгалтерському обліку.

По-друге, потрібно здійснити закриття рахунків доходів і витрат (Додаток Ж10). Для того, щоб визначити фінансовий результат за звітний період, потрібно закрити (списати) доходи і витрати за цей період на фінансовий результат звітнього періоду. Для цього субрахунки доходів (7011, 7111, 7211,

7311, 7411, 7511) і витрат (8011, 8111, 8012, 8112, 8013, 8113, 8014, 8114, 8115, 8211, 8212, 8311, 8411, 8511) закривають щомісяця на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Закриття субрахунків доходів і витрат здійснюють на підставі пп. 6.1 і 6.2 Типової кореспонденції й оформляють у меморіальному ордері № 17 (Додаток Ж10). В кінці року необхідно закрити рахунок 5511 на рахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (Додаток Ж10).

По-третє, бюджетні установи, в тому числі досліджувана організація, здійснює закриття меморіальних ордерів за останній місяць звітного періоду (кварталу, року). Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку є єдиною для всіх бюджетних установ і здійснюється згідно з Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017р. № 755 [65]. Для закриття меморіальних ордерів за останній місяць звітного періоду в кожному ордері визначають підсумки за всіма графами і виводять залишки на кінець місяця, а також визначають суму оборотів за кожним меморіальним ордером.

Наступник етапом є перенесення даних з меморіальних ордерів до книги «Журнал-головна» і реєстрів аналітичного обліку. Виведення сальдо за всіма субрахунками в книзі «Журнал-головна». Для цього суму меморіального ордера записують спочатку в графу «Сума оборотів за меморіальним ордером», а потім у дебет і кредит відповідних субрахунків. При цьому сума оборотів за місяць за всіма субрахунками як за дебетом, так і за кредитом має дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером». Також наприкінці місяця перевіряють правильність записів за субрахунками в книзі «Журнал-головна». Для цього підсумовують обороти за кожним субрахунком і визначають залишки на кінець місяця в рядку «Усього». Після визначення оборотів за субрахунками виводять залишок на початок наступного місяця за кожним субрахунком.

Перед складанням фінансової звітності зазвичай в досліджуваній

організації «Центр МТІЗ» складають бюджетну звітність, перелік форм якої та порядок їх заповнення наведений у Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом МФУ від 24.01.2012р. №44.

Після складання бюджетної звітності переходять до складання Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс. Наступним етапом є складання Балансу ф. № 1-дс, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та приміток.

Після цього необхідно здійснити звіряння відповідності даних бюджетної і фінансової звітності. Основним документом у цьому питанні є лист, у якому вказано, що звіряння між показниками бюджетної і фінансової звітності не проводиться. Проте, на практиці розпорядники бюджетних коштів і органи Казначейства таке звіряння між показниками бюджетної і фінансової звітності все ж проводять. Механізм такого внутрішнього звіряння може бути запропонований головним розпорядником бюджетних коштів з метою перевірки достовірності даних звітності.

Порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів визначається Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 976 [63], наказ МФУ від 29.11.2017 № 977 «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» [70].

У Звіті про фінансові результати ф. № 2-дс розпорядники бюджетних коштів наводять інформацію про доходи, витрати і фінансові результати за звітний період. Ця форма складається з 4 розділів, а саме: 1) фінансовий результат діяльності; 2) витрати бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією витрат і кредитування бюджету; 3) виконання бюджету (кошторису); 4) елементи витрат за обмінними операціями.

Розглянемо особливості заповнення кожного розділу цієї форми.

Розділ I «Фінансовий результат діяльності» У цьому розділі наводять

інформацію за звітний період про:

- нараховані доходи за обмінними і необмінними операціями;
- фактичні витрати, проведені у звітному періоді за обмінними і необмінними операціями;
- фінансовий результат діяльності бюджетної установи (у вигляді профіциту (коли доходи перевищують витрати) або дефіциту (коли витрати перевищують доходи)).

Перш ніж перейти до порядку заповнення Звіту 2дс, наведемо, які операції відносять до обмінних, а які до необмінних, а також визначимося зі складом доходів і витрат за такими операціями (Додаток Ф). Основними документами, що визначають правила формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, є НП(С)БО 124 і НП(С)БО 135.

Розглянемо, які дані бухгалтерського обліку потрібно використати КО «Центр МТІЗ» для заповнення рядків I розділу Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс (Додаток X1, X2). Також розглянемо, які дані в цих рядках відповідають показникам бюджетної звітності.

У Додатку X2 розглянемо інформаційне заповнення витратної частини I розділу Звіту про фінансові результати КО «Центр МТІЗ» та порядок співставлення інформації з бюджетною звітністю.

У розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями» Звіту про фінансові результати відображають фактичні витрати бюджетної установи за обмінними операціями відповідно до даних бухгалтерського обліку сумарно за загальним і спеціальним фондами.

У Додатку X3 покажемо, як групуються фактичні витрати за обмінними операціями.

У формі Баланс (№ 1-дс) відображають узагальнені показники активів, зобов'язань, власного капіталу, отриманих на підставі звірених даних бухгалтерського обліку на початок і кінець звітного періоду (квартал, півріччя, 9 місяців, рік).

Бюджетні установи заповнюють Баланс з урахуванням Рекомендацій щодо

зіставлення статей балансу та субрахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів, з урахуванням таких особливостей: відсутнє розділення показників за загальним і спеціальним фондам кошторису розпорядника бюджетних коштів.

Дані вносяться сумарно за всіма фондами; — до складу основних засобів включаються сумарно активи, які у 2016 році були включені до складу як основних засобів, так і інших матеріальних необоротних активів. Ці дані до 2017 року показували окремо (як стосовно первісної вартості, так і нарахованого зносу); — до складу інвестиційної нерухомості згідно з НП(С)БО 129 включаються земельні ділянки, будівлі і споруди, які розташовуються на землі, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Слід звернутися увагу на те, що якщо в об'єкті основних засобів є частина, яка утримується з метою отримання орендних платежів, то така частина має бути віднесена до складу інвестиційної нерухомості і сам об'єкт буде розділений на об'єкт основних засобів і об'єкт інвестиційної нерухомості, тобто відігравати роль двох інвентарних об'єктів. При неможливості такого розділення об'єкт може бути віднесений до складу інвестиційної нерухомості, якщо утримується переважно для отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу. У випадку якщо об'єкт не відповідає таким умовам, то він повністю обліковується у складі основних засобів.

Зіставлення рядків ф. № 1-дс із даними бухгалтерського обліку відповідно до вищезгаданих Рекомендацій виглядає таким чином (Додаток Х4).

Заповненням Балансу ф. № 1-дс займаються після обробки даних усіх розділів Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс, звіряння показників з формами бюджетної звітності з касових і фактичних витрат.

Після цього складаються Звіт про рух грошових коштів (Додаток Х5)

Заповнення форми № 4-дс «Звіт про власний капітал» здійснюється у порядку, який представлено у вигляді табл. 2.1. У звіті про власний капітал дані наводяться в дужках або зі знаком мінус, якщо показники призводять до

зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Таблиця 2.1

Порядок заповнення форми Звіт про власний капітал у КО «Центр МТІЗ»

Стаття	Код рядка	Інформація
1	2	3
Залишок на початок року	4000	відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок)
Залишок на кінець року	4310	відображають суми власного капіталу кінець року
Скоригований залишок на початок року	4030	відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200	відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати
Інші зміни в капіталі	4290	відображаються інші зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010 - 4030 Звіту про власний капітал
Разом змін у капіталі	4300	наводиться підсумок змін у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100 - 4290
Залишок на кінець звітного періоду	4310	визначається з огляду на скоригований залишок капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумки змін у капіталі (рядок 4300)

У звіті про власний капітал розшифровують інформацію про зміни у капіталі установи, які сталися через коригування залишку на початок року. Також у цьому звіті розкривають інформація про збільшення та зменшення капіталу в підприємствах, вплив дооцінок та уцінок на його стан, введення в експлуатацію завершених об'єктів капітальних інвестицій, вибуття об'єктів необоротних активів та нарахування амортизації на необоротні активи, які отримали безоплатно і відобразили як такі, що надійшли у натуральній формі.

На нашу думку, з урахуванням вже запроваджених нормативно-правових актів, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору, розроблених із застосуванням МСБОДС, та інших змін у методиці підготовки до складання та формування фінансової звітності суб'єктів державного сектору, в тому числі бюджетних установ, результатом стане одержання відкритої, надійної й порівнянної інформації, необхідної для управління державними фінансами, вхідними та вихідними грошовими потоками бюджету, процесами планування та прогнозування на рівні держави.

РОЗДІЛ 3

РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

3.1. Порядок трансформації сучасної системи обліку в Україні

Орієнтування економіки України на соціальні проблеми, спонукала до суттєвого розвитку об'ємного та різнорідного державного та бюджетного сектору. Суб'єкти державного сектора економіки, зокрема бюджетні організації та установи нашої країни, є безпосередніми виконавцями державних функцій, повноцінними суб'єктами господарювання як на макроекономічному, так і на мікроекономічному рівнях, учасниками процесу виконання бюджету як в частині його видаткової, так і дохідної складових.

Протягом останніх років в Україні відбувається реформування системи державного управління фінансами України. Основною складовою цього процесу є розвиток і вдосконалення механізму управління фінансами на державному і місцевому рівні, що вимагає своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів. На сьогоднішньому етапі розвитку економіки сучасна облікова система державного сектора не в повній мірі забезпечує інформаційні потреби управління державною фінансовою системою України, що має місце навіть за бездоганної з погляду податкових органів бухгалтерії.

Сучасна система обліку не лише має забезпечувати виявлення, вимірювання, реєстрацію, узагальнення та передачу інформації користувачам фінансової звітності, а й безпосередньо повинна впливати на побудову більш ефективної системи бюджетного планування та прогнозування.

На нашу думку, успішність розв'язання багатьох загальнодержавних завдань, певною мірою залежить від якості системи управління бюджетною сферою, загалом, та механізму фінансового управління кожною організацією,

установою, програмою, проектом, зокрема. Адже саме через особливості функціонування бюджетних установ виникає необхідність дослідження нових методологічних і організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку.

Специфіка діяльності бюджетних установ висуває особливі вимоги до формування інформації щодо наповнення та використання бюджетів, з метою досягнення облікових та контрольних цілей та завдань, цільового використання бюджетних і позабюджетних коштів. Ринкові умови господарювання також вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що у свою чергу підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік

На сьогодні в Україні триває процес трансформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які розроблені на основі міжнародних стандартів.

Трансформаційні процеси в обліковій системі державного сектора відбуваються відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142 [77].

Суб'єктами державного сектору є Міністерство фінансів України, яке забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ - розпорядники бюджетних коштів. Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведуть бухгалтерський облік про виконання кошторисів та бюджетів фондів.

У міжнародній і вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для визнання доходу й визначення фінансового результату використовують дві моделі обліку: перша ґрунтується на касовому методі (дохід визнається після надходження грошових коштів від продажу продукції або послуг), друга — на методі нарахування (дохід визнається після переходу права власності на виготовлену продукцію або надані послуги). Фінансовий результат в умовах методу нарахування визначається на підставі відповідності доходів і витрат незалежно від надходження виручки від реалізації.

Історично касовий метод передував методу нарахування. Його безумовні переваги пов'язані з повною відповідністю визнаного в бухгалтерському обліку доходу його грошовому еквівалентові на поточному рахунку в банку.

Метод нарахування є одним із принципів, на яких базується сучасна система бухгалтерського обліку, що задекларовано як у міжнародних стандартах, так і в національних, а також у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Він формулюється як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Отже, наслідком реалізації цього принципу є відокремлення руху грошових коштів від процесу формування фінансових результатів. Із погляду економічної сутності процесу відтворення капіталу, такий підхід є обґрунтованим, оскільки дає змогу визначити зміни у структурі й розмірі власного капіталу протягом звітного періоду. Водночас, для того щоби показник фінансового результату в умовах його відокремлення від грошового забезпечення був реальним, у систему бухгалтерського обліку вводяться інші принципи, які є певними обмеженнями методу нарахування. Зокрема, це принципи обачності (консерватизму) та превалювання змісту над формою (матеріальності).

Міжнародна й вітчизняна практики бухгалтерського обліку свідчать, що в державному секторі також застосовуються два методи визнання доходів і витрат із метою визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання: касовий та нарахування. Кожен із них має ще й модифікований варіант: модифікований касовий метод та модифікований метод нарахування (рис.3.1).

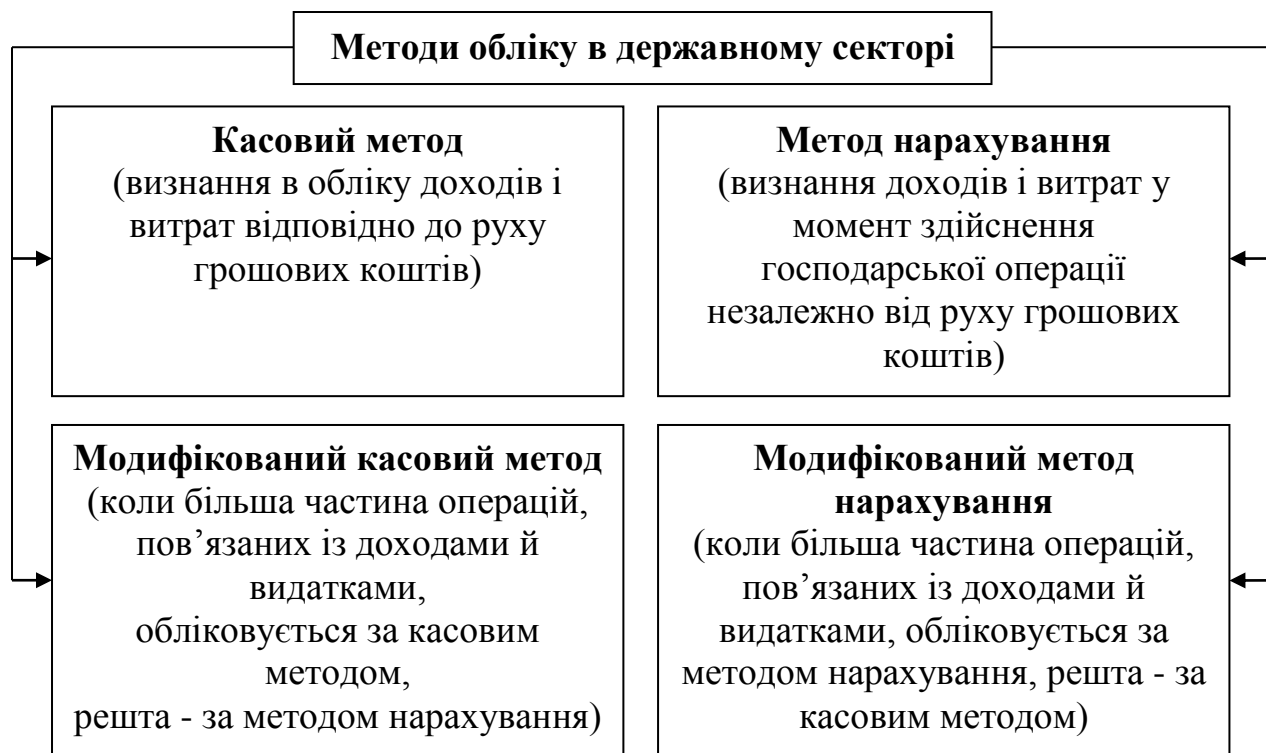


Рис. 3.1. Методи визнання доходів і витрат у державному секторі

Касовий метод передбачає реєстрацію касових потоків надходження й вибуття грошових коштів до державного, місцевих бюджетів та бюджетних установ. Основними перевагами методу є його простота, легкість у використанні, інформативність.

На певному етапі розвитку управління державними фінансами однієї реєстрації касових потоків стає недостатньо, адже вона не дає змоги повною мірою відстежити виконання бюджету та ефективність використання коштів бюджетними установами. Водночас у державному секторі існують певні активи й зобов'язання, наприклад державний борг, надані бюджетні кредити, оцінка яких за касовим методом при відображенні в бюджетній звітності є

необ'єктивною. Модифікований касовий метод надає можливість частково уникнути цієї колізії.

Модифікований касовий метод у обліку виконання державного бюджету передбачає фіксацію касових потоків, при цьому визнання державного боргу й бюджетних кредитів здійснюється за методом нарахування. За цим методом визнаються також інші розрахунки, потреба в яких виникає в ході виконання бюджету. Деякі активи й зобов'язання, крім вищенаведених, впливають на ліквідність і платоспроможність держави, тому оцінюються за методом нарахування. До них, зокрема, належать зобов'язання з оплати праці. У багатьох країнах заборгованість із оплати праці прирівнюється до джерел покриття дефіциту бюджету. Якщо держава затримує виплату заробітної плати, тим самим вона занижує дефіцит, а також свої витрати. Тож заборгованість із заробітної плати є джерелом фінансування дефіциту бюджету та одночасно державним боргом.

Застосування методу нарахування в державному секторі передбачає оцінку й відображення в обліку та звітності всіх активів і зобов'язань держави. Оцінюються не лише основні засоби, матеріальні запаси та інші оборотні й необоротні активи, що є об'єктами обліку в даний час, а й усі нематеріальні активи, у т. ч. усі права, які перебувають у власності держави, усі природні ресурси, що є державним активом і власністю держави, пенсійні зобов'язання останньої перед майбутніми пенсіонерами. Для прийняття управлінських рішень на державному рівні така інформація є дуже важливою.

Модифікований метод нарахування застосовується для оцінки активів і зобов'язань. На певному етапі його запровадження стало зрозуміло, що він не дає змоги оцінити їх об'єктивно.

Концептуально модифікований метод нарахування загалом збігається з немодифікованим — за його використання операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів, але він має певні обмеження. На сьогодні не всі активи й зобов'язання бюджетних установ підлягають реальній

оцінці. Наприклад, вартість придбання основних засобів списується за рахунок відповідних джерел фінансування без подальшого нарахування амортизації.

Модифікований метод нарахування використовується як перехідний, із метою створення необхідних умов для запровадження повного методу нарахування. Так, приміром, запровадження нарахування амортизації необоротних активів потребує визначення їхньої реальної (справедливої) вартості, визначення терміну корисної експлуатації за їхніми групами. Враховуючи стан основних засобів у державному секторі, можна зробити висновок, що цей процес потребує великої організаційної роботи, методичної підготовки та витрат часу.

Порівняння методів нарахування й касового свідчить про переважання першого, який є прогресивнішим. При методі нарахування операції визнаються в момент здійснення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань.

Дослідження показало відсутність чіткості й однозначності теоретичного обґрунтування та практичного застосування різних методів визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору України. Зазначене стосується й нормативно-правового забезпечення цього питання. Якщо терміни «касовий метод» і «метод нарахування» ще вживаються, то терміни «модифікований касовий метод» і «модифікований метод нарахування» не використовуються ні в теорії, ні на практиці (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Нормативно-правове забезпечення застосування методу нарахування та касового методу в бухгалтерському обліку державного сектору України

Нормативний документ	Зміст
1	2
Метод нарахування	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 №34	Бухгалтерський облік у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їхніх еквівалентів)

Продовження табл. 3.1

1	2
Касовий метод	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 №34	Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету — в момент зарахування коштів із одночасним відображенням боргу
Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI (зі змінами й доповненнями)	Усі надходження та витрати бюджету обліковуються у валових показниках, незалежно від того, передбачається чи не передбачається в бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників

Успішне запровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору залежить від відповідності термінології нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку Глосарію термінів Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСФЗДС). У табл. 3.2 наведено терміни МСФЗДС із зазначенням статей відповідних стандартів, у яких наведено їхні визначення. До таких термінів належать метод обліку, метод нарахування, метод формування бюджету, порівнянна інформація про виконання бюджетів, підсумковий бюджет, первинний бюджет, дохід на активи плану.

Таблиця 3.2

Визначення термінів стосовно методу нарахування у МСФЗДС

Стаття стандарту	Термін	Визначення
1	2	3
Ст. 1 Стандарту 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»	Метод обліку	Метод нарахування або касовий метод із визначеннями, наведеними в МСФЗДС щодо методу нарахування та в МСФЗДС щодо касового методу
Ст. 7 Стандарту 1 «Подання фінансових звітів»	Метод нарахування	Метод обліку, за якого господарські операції та інші події визнаються за фактом їх виконання (а не тоді, коли грошові кошти чи їхні еквіваленти надійшли або були виплачені). Відповідно, господарські операції та події відображаються в облікових регістрах і визнаються у фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать. Елементами, що визнаються при методі нарахування, є активи, зобов'язання, чисті активи/капітал, прибуток та витрати

Продовження табл.3.2

1	2	3
Ст. 7 Стандарту 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»	Метод формування бюджету	Метод нарахування, касовий чи інший метод обліку, прийнятий для бюджетного процесу та затверджений законодавчим органом
	Порівнянна інформація про виконання бюджетів	Фактичні суми, представлені з використанням єдиного методу обліку, єдиного методу класифікації, для тих самих установ і за той самий період, що й затверджений бюджет
	Підсумковий бюджет	Бюджет, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування та інші законодавчо або нормативно затвержені зміни, що належать до бюджетного періоду
	Первинний бюджет	Бюджет, від початку затверджений на бюджетний період
Ст. 10 Стандарту 25 «Виплати працівникам»	Дохід на активи плану	Проценти, дивіденди та інші прибутки, отримані від активів плану разом із реалізованими й нереалізованими прибутками або збитками щодо активів плану за винятком будь-яких затрат на управління цим планом (окрім тих, що включаються до актуарних допущень, що використовуються для оцінки зобов'язань пенсійного плану з установленими виплатами) та за вирахуванням будь-яких податків, які підлягають виплаті в межах даного періоду

В Україні на даний момент часу бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами та видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу.

Бюджетними установами і фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування в частині виконання кошторисів бухгалтерський облік ведеться за методом нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

НП(С)БОДС ґрунтуються на застосуванні методу нарахування. Водночас низка об'єктів бухгалтерського обліку визнається, як зазначалося вище, за

касовим методом.

До складу об'єктів, облік яких ведеться за методом нарахування, належать фінансові, нефінансові активи, зобов'язання, доходи й витрати; за касовим методом — касові надходження, касові вибуття, фінансові активи й зобов'язання стосовно касових надходжень і вибуттів.

Враховуючи зазначене, у плані рахунків бухгалтерського обліку державного сектора із метою реалізації методу нарахування доцільно передбачити:

По-перше, введення в план рахунків бухгалтерського обліку державного сектора понять «касові надходження» та «касові вибуття» для забезпечення обліку руху грошових коштів у процесі виконання бюджету.

Органи, що здійснюють касове обслуговування на зазначених рахунках виконання бюджету, ведуть облік надходжень усіх видів та вибуття коштів бюджету в результаті операцій за доходами, видатками, фінансовими й нефінансовими активами та зобов'язаннями. Утім, ця схема не забезпечує повною мірою можливість порівняння касових надходжень та касового вибуття з доходами й витратами. Наприклад, до складу витрат включається знос основних засобів, нематеріальних активів і витрат зі списання матеріальних запасів, а в касових вибуттях у цій частині відображаються лише платежі з придбання нефінансових активів.

На всі касові надходження й вибуття органи, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету, надають виписки з особових рахунків надходжень і одержувачів коштів бюджету. За касовими операціями в ході виконання бюджету визначається також результат, який означає перевищення касових надходжень над касовим вибуттям та фактично дорівнює залишку коштів на єдиному казначейському рахунку бюджету.

Такий підхід у поєднанні з бюджетною класифікацією КСДФ-2001 надасть можливість складати звітність як за бюджетним законодавством (про виконання бюджету), так і звіти про фінансовий результат і рух грошових коштів згідно з МСФЗДС.

По-друге, відповідну кореспонденцію рахунків і норми для нарахування амортизації нефінансових активів для включення її до поточних витрат установи. Нині показник зношеності активів слугує лише підставою для планування коштів на ремонт об'єктів основних засобів та їх оновлення й не впливає на витрати установи. Норми нарахування зносу повинні бути встановлені централізовано.

По-третє, рахунки обліку фінансових активів і зобов'язань, що визнаються як за методом нарахування для бюджетних установ, так і за касовим методом для обліку виконання бюджетів.

Для обліку розрахунків із дебіторами треба ввести рахунок «Розрахунки з дебіторами за доходами», на якому проводитиметься нарахування надходжень у дохід бюджету, а саме: податків, зборів і платежів; доходів за виконанні установою та здані замовникам продукцію, роботи й послуги; позареалізаційні доходи; суми від реалізації нефінансових активів, а також фінансових вкладень (акцій, інших форм участі в капіталі, облігацій, векселів, інших фінансових вкладень); суми цільових коштів і безоплатних надходжень. На цьому рахунку відобразатиметься також сума доходів, що підлягають сплаті дебітором, яку відповідно до методу нарахування визнано доходом.

По-четверте, рахунки для обліку інвестицій держави в статутні капітали (господарських товариств, унітарних підприємств), фінансових вкладень у акції, облігації, векселі; рахунки для обліку державних запасів (дорогоцінних металів і коштовного каміння, окремо зливків золота, срібла, платини) та окремо для обліку ювелірних виробів та інших виробів із дорогоцінних металів і каміння. Ці рахунки забезпечать можливість окремого обліку так званого монетарного золота й цінностей, які є нефінансовими активами.

Суб'єкти сектору державного управління в Україні у зв'язку з уведенням у дію з 01.01.2013 НП(С)БОДС зобов'язані формувати фінансову звітність за методом нарахування.

Формування звітності на підставі НП(С)БОДС дає змогу формувати повну інформацію про сектор державного управління на якісно новій основі. Разом із

показниками касового виконання бюджету відображаються показники про активи й зобов'язання держави.

Для внутрішніх користувачів фінансової звітності, складеної за НП(С)БОДС, повна й достовірна інформація про операції сектору державного управління має бути основою для планування та розроблення податково-бюджетної політики, оцінювання впливу діяльності сектору державного управління на економіку країни загалом та на її окремі сектори.

Фінансова звітність державного сектору, складена за методом нарахування, сприятиме кращій інформованості суспільства про проведену економічну політику та зміцненню його довіри до уряду. Використання при складанні звітності за методом нарахування зрозумілого користувачам формату, подібного до того, в якому подається інформація комерційним сектором, поліпшить моніторинг фінансової діяльності організацій державного сектору, всіх великих інвестицій державних установ і прийнятих ними зобов'язань, змін їхнього фінансового стану.

Формування фінансової звітності завершується складанням пояснювальної записки. Вона повинна містити інформацію про стан бюджетного обліку, зокрема внутрішнього контролю (для підтвердження достовірності фінансової звітності на підставі оцінки дотримання вимог бюджетного законодавства, складання й виконання кошторисів доходів і витрат, фінансово-майнового стану, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів). Окрім того, слід зазначати заходи з підвищення ефективності використання бюджетних коштів (збільшення частки закупівель на конкурсній основі, розподіл бюджетних асигнувань залежно від обсягів наданих послуг та їх безпосередніх і кінцевих результатів; оптимізація мережі одержувачів бюджетних коштів; поліпшення стану та збереження основних засобів, вчасності надходження матеріальних запасів; відомості про стан розрахунків за дебіторською й кредиторською заборгованостями на звітну дату з поясненням причин утворення сум заборгованості, у т. ч. простроченої).

Облікові дані суб'єктів бюджетної системи України, якщо вони ґрунту-

ються на єдиному плані рахунків, можна консолідувати відповідно до правил бухгалтерського обліку для отримання звітів за операціями касового обслуговування виконання бюджету, за головними розпорядниками, за головним розпорядником, що здійснює операційну, фінансову й інвестиційну діяльність.

Отже, застосування в бухгалтерському обліку методу нарахування сприятиме:

- підвищенню прозорості національної фінансової системи;
- удосконаленню процедури управління активами, особливо основними засобами;
- поліпшенню контролю фінансових активів і зобов'язань;
- підвищенню кваліфікації фахівців, які забезпечують функціонування національної фінансової системи;
- ефективнішому використанню ресурсів національної економіки, зокрема трудових.

Утім, перехід до методу нарахування не може бути одномоментним та потребує тривалого періоду, протягом якого доцільно використовувати модифікований метод нарахування зі збереженням касової основи, що варто враховувати при проведенні реформи бухгалтерського обліку в бюджетних установах країни.

Поступове запровадження в державному секторі України методу нарахування дасть змогу перейти до середньострокового бюджетування, а отже, не лише враховувати грошові залишки, а й контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань. Для цього необхідно вивчати передовий європейський досвід щодо підготовки інформації про надходження та використання коштів бюджетів за методом нарахування та визначити ризики формування достовірності інформації, яка розкривається у фінансовій звітності про результати виконання бюджету, та об'єктивності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Також залишається невирішеним питання консолідації фінансової

звітності в частині визначення структури та порядку формування загальної консолідованої фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Для забезпечення обміну фінансовою інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і розпорядниками бюджетних коштів та у зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення виникає необхідність в удосконаленні та модернізації системи бухгалтерського обліку, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з інтеграцією до облікової системи Казначейства і системи подання фінансової звітності в електронному форматі, що спрощує обробку, зберігання, вилучення та відтворення накопиченої інформації для проведення аналізу і підтримки прийняття рішень.

3.2. Гармонізація фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію

Бухгалтерський облік є спеціалізованою інформаційною технологією, яка направлена на задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів в об'єктивній обліковій інформації. В результаті функціонування такої технології суб'єкти господарювання отримують бухгалтерську фінансову звітність, в якій відображається стан та результати діяльності окремих підприємницьких структур, а також їх об'єднань.

Формування та безперервне вдосконалення системи фінансової звітності під впливом зміни потреб користувачів, економіко-політичних та соціальних умов функціонування підприємств, техніко-технологічного та організаційного забезпечення облікових процедур відбувалось протягом тривалого історичного періоду. Поява нових форм, видів та форматів фінансової звітності є наслідком, що виникає як реакція облікової системи на зміни стану суб'єктів

господарювання, які мають вплив на неї, забезпечують її функціонування або є внутрішніми (зовнішніми) користувачами кінцевого продукту функціонування такої системи – фінансової звітності.

Розвиток бухгалтерської звітності є постійним прогресивним процесом, який активно розпочався з появою перших облікових технологій систематизації, обробки облікових даних і надання облікової інформації у вигляді фінансової звітності, яка була придатна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

На сьогодні серед науковців можна виявити поодинокі спроби окреслення шляхів гармонізації фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію, в умовах глобалізації економічних відносин, формування економіки постіндустріального типу.

На думку С.Ф. Легенчука основними тенденціями розвитку бухгалтерської звітності є:

- необхідність надання інформації перспективного і прогностичного характеру;
- надання нефінансової інформації про основні чинники, що генерують вартість для підприємства;
- надання фінансової інформації про об'єкти постіндустріальної економіки (людський капітал, інноваційна діяльність, торгові марки і бренди);
- надання фінансової та нефінансової інформації про екологічну та соціальну діяльність підприємства;
- орієнтація в наданні бухгалтерської звітності не на конкретну групу користувачів, а створення «загально користувачької» орієнтації бухгалтерської звітності [30, с. 61-62]. Слід відмітити, що запропонований перелік тенденцій не є остаточним, оскільки:
 - розвиток фінансової звітності є безперервним явищем, що характеризується перманентною появою нових тенденцій;
 - в останні роки з'являються нові напрями характеристики розвитку економіки такі як турбулентна економіка; систем управління, наприклад,

сингулярне управління та економічних явищ, зокрема, гіперконкуренція, які свідчать про швидкоплинність змін в економічних системах, внаслідок чого відбуваються розвиток, трансформаційні зміни в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Шляхи гармонізації та напрями подальшого розвитку системи бухгалтерської звітності можна окреслити, на основі визначення проблем, які вважаються науковцями найбільш важливими, і, що потребують вирішення для підвищення рівня ефективності системи обліку на підприємстві. Професор О. В. Рожнова вказує на такі актуальні проблеми фінансової звітності на сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку:

- зниження довіри користувачів до звітності («довіра»);
- недостатність звітних даних для достовірного прогнозу («майбутнє»);
- неможливість відобразити реальний стан підприємства і результати його діяльності обліковими методами («достовірність») [71, с. 3].

Вищеперелічені питання та проблеми можна вважати цілями, на які повинен бути спрямований розвиток системи бухгалтерської звітності в умовах євроінтеграційних процесів. Одночасно, для визначення повною мірою сутності цих цілей з метою пошуку шляхів досягнення їх в подальшому необхідно взаємоузгодити актуальні проблеми фінансової звітності із якісними характеристиками корисної фінансової інформації, передбаченими Концептуальними основами фінансової звітності. Для цього необхідно провести загальний аналіз причин виникнення даних проблем та прикладів їх прояву в обліковій практиці підприємств, що в свою чергу дозволить прийняти науково-обґрунтовані рішення щодо необхідного набору регуляторних та методологічних заходів, які сприятимуть їх вирішенню та вирішенню інших суміжних проблем даної предметної сфери наукових досліджень.

Такі вчені як О. В. Соловйова та К. В. Сорокіна вважають, що основною тенденцією розвитку зарубіжної звітності є відображення в звітності соціальної відповідальності корпорацій. Така інтегрована звітність, що включає як фінансову, так і нефінансову складову, стає сферою інтересу світової спільноти

і, як наслідок, вимагає стандартизації та істотних поліпшень в сфері надійності та релевантності інформації, що включається в цю звітність. Ситуація вимагає створення концепції інтегрованої звітності, роблячи її обов'язкове використання не тільки бажаним, а й неминучим [72, с. 232]. Згідно сучасних світоглядних підходів (стійкого, гармонійного, збалансованого розвитку) транснаціональні і міжнаціональні корпорації повинні турбуватись не лише про одержання прибутку чи максимізацію вартості бізнесу, а й про соціальні та екологічні аспекти своєї діяльності, у зв'язку із чим виникла тенденція відображення у звітності соціальних показників.

Поява даної тенденції була офіційно закріплена у 2010 р. міжнародним бухгалтерським співтовариством на VIII-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів і аудиторів. Там було проголошено необхідність переходу від складання фінансової звітності до інтегрованої звітності, яка окрім облікової інформації фінансового характеру повинна включати інформацію про ефективність використання матеріальних і трудових ресурсів, витрати на соціально відповідальну та екологічну діяльність підприємства. Така зміна вектору розвитку концепції звітування професійною бухгалтерською спільнотою є спробою поставити бухгалтерський облік як окремий економічний інститут «на службу» економіці, зокрема, забезпечити інформування про розподіл благ між членами суспільства та задоволення їх потреб з метою більш ефективного використання обмежених ресурсів. Ключовим фактором в вирішенні цієї задачі є розробка адекватної облікової методології, яка б найкраще відповідала принципам стійкого (гармонійного, збалансованого) розвитку економіки.

Ще однією тенденцією розвитку звітності, яка виділяється дослідниками, є її конвергенція, що є процесом зближення, сходження в думках щодо кінцевого варіанту її побудови. На думку проф. Л. Б. Трофімової, фінансова звітність на сьогодні, переходячи від фази стандартизації та уніфікації, перебуває на етапі світової конвергенції, а беручи до уваги визначення місця МСФЗ в інституційному середовищі, це все відбувається в рамках витиснення старої облікової парадигми фінансової звітності на нову [83, с. 41]. Таким чином,

автор прогнозує побудову єдиної світової системи облікових стандартів, яка регулюватиме процес складання фінансової звітності підприємств.

Розпорядженням Кабінету міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р було схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [75], в якій висвітлено необхідність, мету, завдання та основні напрямки переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

У тексті Передмови до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) зазначається, що у кожній країні порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регулюється місцевими (національними) регулюючими положеннями, які включають стандарти бухгалтерського обліку, ухвалені регуляторними органами та бухгалтерськими організаціями у кожній країні. Міжнародні стандарти, які ухвалює КМСБО, мають рекомендаційний характер і не домінують над національними положеннями, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у певній країні і є невід'ємною частиною національного господарського законодавства про діяльність суб'єктів господарювання [56].

На даний час Україна стоїть на шляху формування облікової системи, яка відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Вищезазначене сприяє створенню умов для складення об'єктивної фінансової звітності, яка може бути використана власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. На основі показників фінансової звітності може бути сформовано інформаційну економічну базу для аналізу ефективності, прибутковості, фінансової стійкості та стабільності суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогнозних показників

стратегічного розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників.

Тенденції розвитку бухгалтерського обліку державного сектора в Україні визначаються на рівні теоретичних та практичних обґрунтувань необхідності реформування та трансформування системи обліку.

Аналіз існуючих і можливих видів тенденцій розвитку обліку дозволяє їх класифікувати за рядом критеріїв. Дані критерії не є взаємовиключними, але передбачають розгляд існуючих тенденцій розвитку обліку під різними «кутами зору», що дозволяє розподіляти їх на певні класи. Застосування такого підходу дозволяє побачити специфічні особливості виявлених тенденцій, взаємозв'язки і взаємозалежності, спільні та відмінні риси та більш глибоко пізнати їх сутність в складі сучасної парадигми обліку.

Однією з класифікаційних ознак, які можемо запропонувати для класифікації тенденцій розвитку є об'єктивність / суб'єктивність виникнення тенденції.

Виникнення об'єктивних тенденцій пов'язано зі зміною економічних укладів (формацій, цивілізацій), ускладненням господарської діяльності суб'єктів державного сектора економіки, а також відповідним ускладненням системи обліку, як інформаційної моделі організації чи установи, що функціонує в мінливому зовнішньому середовищі.

Суб'єктивні тенденції виникають внаслідок впливу на розвиток облікової системи ряду причин суб'єктивного характеру: зміна ідеології розвитку економічної системи держави (політична компонента); зміна стратегії загальнодержавної облікової політики; зміна правил функціонування фінансових ринків; зміна моделі управління державними фінансами тощо.

Наступною класифікаційною ознакою є іманентність / трансцендентність тенденції стосовно облікової системи в цілому.

Іманентні тенденції розвитку системи бухгалтерського обліку, що прогресивно розвивається. Такі тенденції є невід'ємною характеристикою облікової системи, результати функціонування якої у вигляді звітності

надаються користувачам для прийняття управлінських рішень.

У складі іманентних тенденцій можна виділити наступні види:

- диференціація звітності, що передбачає появу нових видів бухгалтерської звітності в залежності від зростаючих запитів користувачів. Існування даної тенденції ілюструє розвиток бухгалтерського обліку як економічного інституту, що характеризується поступовим виділенням у його складі окремих підсистем, орієнтованих на формування окремих видів інформаційних продуктів (видів бухгалтерської звітності) - фінансового, податкового (20-ті рр. ХХ-го ст.), управлінського (30-70-ті рр. ХХ-го ст.), стратегічного (початок ХХІ ст.).

- збільшення кількості звітних показників (зростання рівня аналітичності звітності). Ускладнення економічних відносин суб'єктів державного сектора з іншими суб'єктами господарської діяльності, ускладнення форм і видів взаємодії між ними, ускладнення організаційної та інформаційної структури, з одного боку, зумовила необхідність, а з іншого - створила можливість для розширення кількості показників, що оприлюднюються в бухгалтерській фінансовій звітності.

- уніфікація бухгалтерської звітності. Дана тенденція характерна для різних економічних укладів та формацій, оскільки відображає прагнення забезпечити порівнянність звітних показників суб'єктів господарювання, незалежно від умов, в яких вони функціонують. В країнах з ринковою економікою уніфікацією займаються суб'єкти регулювання національної облікової політики.

Загалом процес уніфікації бухгалтерської звітності передбачає нормативне регулювання процесу складання, типізації складу і структури звітних показників. В розвинених країнах світу уніфікація бухгалтерської звітності забезпечується шляхом стандартизації - побудови загальної системи стандартів складання фінансової звітності, що базується на єдиних принципах і методах бухгалтерського обліку. Окрім порівнянності звітних показників організації уніфікація дозволяє підвищити прозорість бухгалтерської звітності, створює необхідні умови для забезпечення відображення реальної картини

господарської діяльності бюджетної організації, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення.

- поява нових і зміна пріоритетності існуючих форм звітності. З плином часу відбувається еволюція облікової системи в цілому і системи бухгалтерської звітності зокрема. На основі появи нових запитів користувачів облікової інформації і з подачі новаторів-методологів в сфері бухгалтерського обліку з являються нові форми і види звітності.

Всі інші тенденції розвитку обліку, які виникають внаслідок впливу зовнішніх по відношенню до системи обліку явищ, можна вважати трансцендентними. Вони не підлягають бухгалтерському науковому пізнанню на основі досвіду еволюції системи бухгалтерської звітності. Наприклад, економічно необґрунтоване впровадження певних облікових норм, яке є результатом політичної волі регуляторів національної облікової політики.

За наступною класифікаційною ознакою за методологічними рівнями бухгалтерського обліку можна виділити декілька видів тенденцій в розрізі кожного із рівнів.

1. Організаційні тенденції стосуються організаційних аспектів побудови системи звітності на глобальному, державному рівні та на рівні конкретного суб'єкта господарювання. До таких тенденцій можна віднести гармонізацію, стандартизацію та конвергенцію бухгалтерської звітності.

Необхідність гармонізації облікових систем суб'єктів державного сектора в цілому, і бухгалтерської звітності зокрема, є наслідком поширення глобалізаційних економічних процесів і прагнення побудувати єдиний світовий економічний простір, які трансформували існуюче конкурентне середовище, перетворивши його на єдину глобальну систему та які змінили сучасні умови і правила функціонування бюджетних установ. Окремі дослідники відмічають про появу нової парадигми обліку, яка сформувалась внаслідок активізації явищ економічної глобалізації. Світова глобалізація виступила першопричиною необхідності гармонізації системи бухгалтерської звітності, внаслідок якої має бути забезпечене однакове розуміння (можливість порівнянності) показників

бухгалтерської звітності кожної бюджетної установи всіма можливими групами її користувачів в глобальному масштабі. Поступове наближення національних облікових правил до міжнародного гармонізованого зразка має забезпечити збільшення інвестицій в глобальному масштабі та сприятиме стимулюванню розвитку світової економіки в цілому.

Актуалізація тенденції гармонізації бухгалтерської звітності також пов'язана з виникненням глобальних проблем, як побічним ефектом процесів економічної глобалізації. Для усунення таких проблем існуюча система обліку і звітності, як основне інформаційне джерело для прийняття управлінських рішень, має бути трансформоване відповідним чином, зокрема, в процесі гармонізації облікових систем.

Більш швидкому процесу гармонізації звітності сприяє злагоджена діяльність міжнародних міжурядових і професійних бухгалтерських організацій, які намагаються розробити таку структуру звітності, яка б, з одного боку, була змістовною та інформаційно наповненою, забезпечувала прийняття економічних рішень, а з іншого, була прийнятною для всіх користувачів звітності незалежно від державної і територіальної приналежності суб'єкта звітування, системи права, в якій він функціонує тощо.

Для забезпечення порівнянності бухгалтерської звітності, починаючи з 70-х рр. XX ст. використовується механізм облікової стандартизації, який передбачає розробку системи єдиних облікових стандартів (наприклад, US GAAP, IAS/IFRS), що використовуються для складання звітності і містять обмежений набір правил та методів ведення обліку.

Поряд з гармонізацією на сьогодні також яскраво прослідковується тенденція конвергенції систем бухгалтерської звітності, як процесу об'єднання в єдину систему кращих варіантів побудови системи звітності із декількох існуючих альтернатив. Якщо гармонізація передбачає наближення або приведення у відповідність національних стандартів до міжнародних, то конвергенція є більш демократичним процесом та передбачає існування рівноправ'я між учасниками даного процесу і виступає «рухом на зустріч» один

одному.

Прикладом конвергенції системи звітності є процес побудови спільної концептуальної основи розробниками систем стандартів US GAAP та IAS/IFRS, перша частина якої з'явилась у 2010 р. В ній відображений результат спільної роботи розробників двох систем стандартів, що, до речі, дозволило сформулювати компромісний варіант моделі якісних характеристик корисної фінансової інформації.

2. Змістовні тенденції стосуються зміни підходів до внутрішнього (змістовного) наповнення показників бухгалтерської звітності, зміни її об'єкта і предмета з врахуванням сучасних інтегративних тенденцій розвитку облікових систем в світі.

Змістовні тенденції глобального характеру передбачають внесення суттєвих і принципово-важливих змін в існуючу модель звітування, зокрема, що передбачає концептуальну зміну її призначення, збільшення кількості звітних показників та форми їх представлення. До таких тенденцій може бути віднесений перехід від фінансової до інтегрованої звітності, що передбачає одночасне відображення фінансових і нефінансових показників з метою розширення інформаційного поля бюджетної установи, яке представляється на розсуд різним групам користувачів звітності. Таке розширення має на меті задоволення тих інформаційних потреб користувачів, які не могла задовольнити модель класичної фінансової звітності, орієнтована на виробничо-фінансові аспекти діяльності і лише ті її складові, що можуть бути достовірно оцінені. Дані недоліки можуть бути усунені шляхом впровадження моделі нефінансової звітності, яка забезпечує надання інформації про соціальну, екологічну, інноваційну, венчурну та інші види діяльності за допомогою спеціалізованого набору показників.

В цілому можна виділити наступні напрями змістовного розширення існуючої моделі звітності:

- розширення кількості об'єктів, що пов'язано з включенням до складу звітності інформації про такі нові об'єкти обліку як: інтелектуальний капітал,

інновації, венчурні інвестиції, людський капітал, соціальний капітал, об'єкти зовнішнього середовища установи тощо;

- розширення кількості оцінок, що використовуються при формування звітних показників. Перспективним напрямом досліджень є аналіз можливості побудови системи бухгалтерської звітності на основі одночасного застосування декількох оціночних баз і параметрів в умовах впровадження сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій;

- часове розширення передбачає зміну ретроспективної орієнтації системи бухгалтерської звітності шляхом включення до її складу прогнозних та ймовірнісних показників, що дозволить наблизити її, передусім, до потреб інвесторів.

3. Техніко-організаційні тенденції пов'язані з розвитком техніко-технологічного базису процесу формування і оприлюднення бухгалтерської звітності. Їх постійна зміна і удосконалення призводять до трансформації існуючих підходів обробки облікових даних і складання звітності.

В останні роки існування даної тенденції характеризується виникненням і використанням в обліковій практиці таких понять як «віртуалізація звітності» (доступ і представлення через мережу Інтернет), «хмарні облікові технології» (використання хмарних серверів для розміщення облікових баз даних бюджетних установ), «онлайн-бухгалтерія» (комплексна обробка облікових даних і їх оприлюднення в мережі Інтернет), «онлайн-подання звітності» (передача і виправлення звітності в мережі Інтернет) тощо.

Метою реформування державного сектору економіки України є підвищення ефективності й транспарентності його діяльності, посилення підзвітності та підконтрольності системи управління суб'єктів господарювання, що його утворюють. Одним із напрямів цього процесу стала імплементація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору через розроблення на їх основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результатом проведеного дослідження в даній дипломній роботі є розв'язання теоретичних та методичних проблем обліку в Україні. Результати виконаної роботи дозволяють зробити такі висновки:

1. В українському законодавстві бухгалтерський облік визначено як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. На теперішньому етапі розвитку таке визначення, на нашу думку, є поверхневим, таким, що не дає уявлення про важливість, багатогранність бухгалтерського обліку.

2. Бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, в якій факти господарської діяльності та інформація про них, що відображена в первинних документах є вхідними даними. Водночас господарські процеси є одним з об'єктів бухгалтерського обліку, а документування є одним з елементів методу бухгалтерського обліку.

Основними складовими цілісної системи бухгалтерського обліку є об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, а також інформація, яку у якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і, як результат обліку, подають у вигляді податкової, фінансової та іншої звітності. Як складові системи обліку можуть розглядатись теоретичні та організаційні поняття, такі як мета і завдання обліку, його принципи, концепція, методологія, форма бухгалтерського обліку. Важливою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи суб'єкта господарювання, треба розглядати відповідних спеціалістів, які одночасно є носіями інформації і тією силою, що приводить систему в дію.

3. Система бухгалтерського обліку є комплексним об'єктом нормативно-правового регулювання, метою якого є задоволеність потреби всіх учасників

економічних відносин в якості кінцевого продукту бухгалтерського обліку, а саме: облікової інформації.

Держава є суб'єктом регулювання економічних відносин, що зацікавлений у формуванні адекватної інформаційної системи цих економічних відносин, складовою якого виступає бухгалтерський облік, адже від даної системи залежить розвиток економічних відносин як на національному так і на глобальному рівні.

4. Сутнісний аналіз методологічних засад здійснення обліку в бюджетних установах та бюджетного обліку дав змоги зробити висновок, що ці поняття є тотожними.

Бюджетний облік є науково обґрунтованою системою наглядю, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету як на макрорівні так і на мікрорівні.

Бухгалтерський облік в державному секторі посідає вагомe місце у процесі виконання бюджетів, повинен забезпечувати повну інформацію про виконання бюджетів усіх рівнів. Але зважаючи на сучасний стан бюджетного обліку та контролю в Україні, необхідно вжити заходи, що сприятимуть покращанню результативності його застосування.

5. Аналіз нормативно-правової бази обліку в державному секторі свідчить, що поштовхом до реформування бухгалтерського обліку та формування новітніх засад складання фінансової звітності бюджетних установ в Україні стала необхідність реформування системи управління державними фінансами в цілому та системи бухгалтерського обліку державного сектора як її складової частини, що дає інформаційне підґрунтя для налагодження бюджетного процесу, процесу бюджетного планування та прогнозування, забезпечує прозорість використання фінансових ресурсів держави.

У зв'язку із процесами глобалізації та світової економічної інтеграції облікова система державного сектора України потребує гармонізації шляхом запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в державному

секторі економіки України, які розроблені на основі загальновідомих світових інструментів стандартизації економічної інформації, зокрема міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

6. Бухгалтерський облік в КО «Центр МТІЗ» забезпечує відображення всіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат.

В дипломній роботі розглянуто порядок бухгалтерського обліку основних операцій бюджетної організації, їх відображення у регістрах бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Для удосконалення обліку в державному секторі є необхідним розробка, а також запровадження комплексного програмного продукту (безкоштовного для бюджетних установ), який дав би змогу здійснювати весь спектр облікових операцій різними суб'єктами державного сектора, результати яких, в свою чергу, можна було б розміщувати в інтернеті для забезпечення прозорості бюджетного процесу.

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.

7. При вивченні методики складання фінансової звітності бюджетної установи нами розроблено організаційно-інформаційну модель процесу складання фінансової звітності, яка включає в себе розкриття інформації про елементи фінансової звітності, джерела інформації, методи загальнонаукового теоретичного та емпіричного пізнання, конкретна наукові специфічні методи обліку та методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів складання фінансової звітності, що може бути застосована при організації облікового процесу у суб'єкта державному сектору.

8. В ході написання дипломної роботи нами розглянуто порядок формування показників фінансової звітності на основі конкретних даних бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки), їх взаємозв'язки із показниками інших фінансових звітів та бюджетної звітності. Співставлення показників фінансової та бюджетної звітності не передбачено ніякими методичними розробками Міністерства фінансів України.

9. У міжнародній і вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для визнання доходу й визначення фінансового результату використовують дві моделі обліку: перша ґрунтується на касовому методі (дохід визнається після надходження грошових коштів від продажу продукції або послуг), друга — на методі нарахування (дохід визнається після переходу права власності на виготовлену продукцію або надані послуги). Фінансовий результат в умовах методу нарахування визначається на підставі відповідності доходів і витрат незалежно від надходження виручки від реалізації.

У дипломній роботі проведено аналіз касового метода та метода нарахувань та їх модифікованих видів і зроблено висновок про необхідність більш широкого застосування метода нарахувань як більш прогресивного і такого що дає змогу формувати фінансову звітність державного сектору, яка сприятиме кращій інформованості суспільства про проведену економічну політику та зміцненню його довіри до уряду. Використання при складанні звітності за методом нарахування зрозумілого користувачам формату, подібного до того, в якому подається інформація комерційним сектором, поліпшить моніторинг фінансової діяльності організацій державного сектору, всіх великих інвестицій державних установ і прийнятих ними зобов'язань, змін їхнього фінансового стану.

Таким чином, питання тенденцій та перспектив розвитку обліку в державному секторі є вельми актуальними і потребують подальшого вивчення і наполегливого пошуку шляхів вирішення проблемних питань, що виникають у зв'язку із багатьма об'єктивним та суб'єктивними факторами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко Н.М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н.М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Випуск 4. – 2014 р. – С. 10-14.
2. Борис О. Є. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: переваги та проблеми [Електронний ресурс] / О. Є. Борис. – Режим доступу : nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc. – С. 46–51.
3. Бочуля Т.В. Інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством: монографія / Т.В. Бочуля. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2015. – 404 с.
4. Бурцев В.В. Эккаунтинг в управлении корпоративными финансами / В.В. Бурцев // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 8 (92). – С. 39–47.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.
6. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Вербило О. Ф., Кондрицька Т. П. – К.: Національний аграрний університет, 2003. – 295с.
7. Верига Ю.А. Эккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу: [монографія]. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
8. Гнилицька Л.В. Напрями удосконалення облікової системи з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання / Л.В. Гнилицька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2011_100/144-153.pdf
9. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–54.

10. Головай Н.М., Волинець В.І., Гордополова Н.В. Аналіз сучасного стану впровадження професійної сертифікації бухгалтерів в Україні // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. - № 1(12) - 2016. - Харків: ХНАДУ, 2016 - С. 32-36.
11. Господарський кодекс України: Затверджено Постановою Верховної Ради України від 16.01.03 р., № 436 // Ліга: Закон Enterprise 7.8.1.
12. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf. – Вип. 1 (19). – С. 142–146.
13. Дрозд І.К. Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – Ч. II : Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / К.Дрозд, О.О. Чечуліна. – К., 2009. – 312 с.
14. Економічний енциклопедичний словник: [у 2-х т.] / за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – Т. 1. – 616 с.
15. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
16. Жук В.М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи / В.М. Жук // Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / за заг. ред. акад. НААН П.Т. Саблука. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 342 с. – С. 232-238.
17. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №966-XIV.
18. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС» від 18.03.2004 р., № 1629.
19. Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р., № 3332-VI.

20. Закон України «Про оренду державного і комунального майна» Постанова Верховної Ради України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ.
21. Закону України «Про публічні закупівлі» Постанова Верховної Ради України від 25.12.2015р. № 922-VIII.
22. Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» №183-VIII від 11.02.2015 року
23. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68.
24. Інтегрована звітність підприємств: монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен, О.М. Баришнікова. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – 180 с.
25. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2-х т. : наук.-практ. видання / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. 1 : Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державний фінансів України / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін. – 2010. – 226 с.
26. Картузова Т. В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т. В. Картузова, О. М. Яворська // Національний лісотехнічний університет України. – 2010. – № 20.9. – С. 176–180.
27. Кіндрацька Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л.М. Кіндрацька [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12730>.
28. Левицька С.О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / С.О. Левицька, К.А. Кошка // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 3 (47). – С. 379–387.

29. Легенчук С.Ф. Теоретические аспекты бухгалтерского отражения внешней среды системы предприятия / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали V міжнародної наукової конференції. – Ч. 1 (Краматорськ–Житомир, 9–10 вересня 2009 р.) / ЖДТУ. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 240 с.
30. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 8 (158). - С. 53-63.
31. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – Ч.1 : Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О. Канцуров. – К., 2009. – 479 с.
32. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир, 2011. – 548 с.
33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мініну від 23.01.2015 р. № 11.
34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мініну від 23.01.2015 р. № 11.
35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мініну від 23.01.2015 р. № 11.
36. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мініну від 23.01.2015 р. № 11.
37. Международные стандарты финансовой отчетности //Финансовая газета. – 2003.–Ноябрь. – №45.
38. Мних Є. В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку і контролю / Є. В. Мних // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 83-86.

39. М'ярко́вський А.І. Інновації в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами / А. І. М'ярко́вський // Фінанси України. –2016. - №9. – С.7-28.
40. МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/MSFZ/MSFZ1.pdf>.
41. МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO1.
42. Наказ Мінфіну «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2017 р. № 977.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затверджене наказом Мінфіну від 29.12.2011 р. 1798.
54. Нефинансовая отчетность в Украине: как, зачем, интегрированная отчетность как последняя тенденция: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.csr-review.net/index/nefmansovaya-otchetnost-v-ukraine-kak-zachem-integrirovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya.html>
55. Облік у бюджетних установах / [І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 368с.
56. Пархоменко В. Принципи і підходи регулювання та регламентації бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 11. - С. 3-24.
57. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203.

58. Плікус І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Плікус [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf
59. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
60. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.
61. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228.
62. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.
63. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.11.2017 р. № 976.
64. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну від 07.02.2017 р. № 44.
65. Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017р. № 755
66. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. – №1706. – <http://zakon.rada.gov.ua>.

67. Применение международных стандартов финансовой отчетности. История вопроса. GAAP.RU. – Материалы для отчетности. – <http://gaap.ru/biblio/gaap-ias>.
68. Постанова КМУ “Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності” від 28.10.1998 р., № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html.
69. Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності” від 30.11.2011 р., № 1223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1223-2011-%EF>.
70. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», наказ МФУ від 29.11.2017 № 977
71. Рожнова О .В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О. В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 15. - С. 2-8.
72. Соловьева О.В. Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности / О. В. Соловьева, К. В. Сорокина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 232-239.
73. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник]. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
74. Спільний лист від 07.12.2011 р. Національного банку України (№12-208/1757-14830), Міністерства фінансів України (№ 31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4-07/702) “Про застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v1757500-11>.
75. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ 24.10.2007 р., № 911-р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=911-2007-%F0>.

76. Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року Розпорядження КМУ від 20.06.2018 р. № 437-р.
77. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Розпорядження КМУ від 08.02.2017 р. № 142.
78. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. №774.
79. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.Сушко, Л.Гізатуліна // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.
80. Сушко Н.І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С. 11–17.
81. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.
82. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59.
83. Трофимова Л.Б. Методология формирования релевантной финансовой отчетности в условиях глобализации экономических процессов: дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.Б. Трофимова; Рос. экон. ун-т им. Г.В. Плеханова. - М., 2014. - 377 с.
84. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998_012.

85. Фатенок-Ткачук А.О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnuk_uabs_12_2002_14.pdf
86. Федулова Л.І. Менеджмент організацій / Л.І. Федулова. – Львів, 2002. – 196с.
87. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). Дис. ... д.-ра экон. Наук. – М. : 2007. - 38 с.
88. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Черничук Л. В., Манилич М. І. – Чернівці: Книги – XXI, 2007. – 400с.
89. Щур В. П.. Щур О. В. Місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його особливості, завдання, значення та вимоги до нього / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. І. – Кіровоград: КНТУ, 2005. - 512 с. – С.282-288.

ДОДАТКИ