

**ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Розглянуто передумови та існуючі проблеми щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектору в Україні. Виділено труднощі, які виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог та окреслено шляхи їх подолання

Постановка проблеми. При переході до ринкових відносин суттєво змінюється роль та значення держави в управлінні соціально-економічними процесами, і ця проблема є актуальною й на сьогодні. Нагальною проблемою є також налагодження бухгалтерського обліку установ, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Необхідність їх вирішення актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до уніфікації та модернізації обліку. Слід підкреслити, що досягнення мети у галузі уніфікації та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з проблемою неузгодженості категорій, що подаються у різних законодавчих актах. Це, в свою чергу, має негативний вплив не лише на організацію обліку, а й на таку його характеристику як прозорість та зрозумілість.

Сьогодні стоїть нове завдання – адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Тому перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є лише питанням часу. Багато країн відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки прийняли шлях розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Реалізація політики держави в напрямку інтеграції країни в світове співтовариство вимагає адаптації економічної інформації до міжнародних вимог та стандартів, і перш за все облікової інформації. Однією з умов ефективної адаптації є приведення методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку у відповідність до встановлених норм та вимог за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), незважаючи на те, що вони мають лише рекомендаційний характер. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі необхідний для підвищення прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених на сьогоднішній час фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надаються.

Тому важливими є питання запровадження МСФЗ також у державний сектор з метою адаптації організаційних та методологічних основ обліку до міжнародних вимог.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями запровадження МСФЗ у вітчизняну облікову систему та державний сектор, зокрема, займалися такі видатні вчені-економісти, як: Бутинець Ф.Ф., Дзюга Р.Т., Єфіменко Т.І., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. та інші. Однак, досліджуючи проблему реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності встановлено, що невіршеними є проблеми методологічного та організаційного характеру. До них відносяться вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку в країні: державного або професійного. Цей вибір залежить від рівня економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій тощо. Також актуальними є проблеми шляхів запровадження МСФЗ у державний сектор та адаптації вітчизняної системи бюджетного обліку до їх вимог.

Мета статті. Комплексне дослідження передумов та існуючих проблем щодо застосування МСФЗ у державному секторі, а також окреслення конкретних напрямів для їх запровадження.

Викладення основного матеріалу дослідження. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності зустрічає на своєму шляху дві групи проблем: перша група – проблеми методологічного характеру, друга – організаційного. Проблеми методологічного характеру пов'язані з вибором рішення, чи слід МСФЗ включити в національну нормативну базу бухгалтерського обліку або піти шляхом розробки національних стандартів, що не будуть суперечити МСФЗ. Проблеми організаційного характеру пов'язані з вибором шляху реформування. Вони полягають в пошуку відповідей на питання: хто повинен здійснювати реформування обліку шляхом розробки та ухвалення відповідних нормативних актів, хто має впроваджувати їх в повсякденну практику бухгалтера, хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу. Іншими словами, вирішення організаційних проблем передбачає вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку в країні: державного або професійного. Вивчення міжнародного досвіду свідчить про те, що багато в чому цей вибір залежить від рівня економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій.

Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – характерна риса економічних систем найрозвинутіших країн світу. Вплив на ринкове середовище, підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється при безпосередній участі держави. Бухгалтерський облік – є частиною такої інфраструктури, оскільки є інформаційною системою господарської діяльності підприємства, організації, установи і уряду в цілому.

Бухгалтерський облік – є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а, з іншого, – його об'єктом.

Саме через регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки.

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в нашій країні знаходяться ще у стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є недосконалим, містить суперечності та неузгодженості. До прикладу, правові основи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку встановлює Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до ринкових умов господарювання почалося з прийняттям цього закону. Його норми є базовими орієнтирами, які визначають сучасну систему бухгалтерського обліку. Разом з тим в тексті закону є певні суперечності, а деякі аспекти не висвітлені зовсім, що приводить до неоднозначного тлумачення суті державного регулювання обліку в Україні.

Так, в статті 6 Закону однозначно наголошується, що в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку з метою створення єдиних правил ведення обліку, складання фінансової звітності та їх вдосконалення. При цьому регулювання питань методології покладається на Міністерство фінансів, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На Національний банк України, Державне казначейство України покладається встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності відповідно в банках, бюджетних установах та про виконання державних бюджетів.

У компетенцію міністерств та інших центральних органів виконавчої влади віднесена розробка на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування.

З вище наведеного випливає, що державне регулювання бухгалтерського обліку тлумачиться в Законі, як затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та розробка методичних рекомендацій. Суб'єктами державного регулювання є відповідно Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади.

Отже, Закон відзначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку направлене лише на створення нормативної бази, яка включає положення (стандарти) бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках, про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ, методичні рекомендації галузевого характеру щодо застосування П(С)БО. Таким чином, П(С)БО відповідно до Закону виступають як методологічна основа для визначення порядку ведення обліку в банківській та бюджетній сферах і в галузевих методичних рекомендаціях. Із Закону випливає, що облік в банках, в бюджетних установах та Державному казначействі базується на П(С)БО, оскільки порядок ведення не регламентує методологічні основи обліку, а швидше визначає його методичний аспект. Відзначимо, що Закон покладає регулювання питань методології обліку лише на Міністерство фінансів.

Виконання статті 6 Закону на практиці, аналізуючи чинну нормативну базу бухгалтерського обліку в Україні, не виконується. Оскільки, норми П(С)БО стосуються обліку в суб'єктах господарювання, крім банків та бюджетних установ. Отже, П(С)БО в своїй більшості не є методологічною основою для обліку та звітності в банках і бюджетних установах. Вивчення нормативної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що створена Національним банком та Державним казначейством, свідчить про те, що методологічні основи обліку вони регламентують самостійно за допомогою інструкцій, які по суті є методичним забезпеченням. Якщо досліджувати нормативну базу інших органів державної влади то, стає очевидним, що вони також намагаються вирішувати питання методологічного характеру самостійно.

Розглядаючи положення статті 7 Закону щодо методологічної ради з бухгалтерського обліку та її функцій теж постає ряд запитань стосовно того хто ж має розробляти і відповідати за процес реформування вітчизняного обліку.

Крім вище наведеного слід зазначити, що Закон також не визначає роль, функції та права професійного бухгалтерського співтовариства в створенні нормативної бази обліку та й, загалом, в реформуванні бухгалтерського обліку. Відомо, що бухгалтерський облік в ринкових умовах господарювання є окремим видом підприємництва. Аудит, надання бухгалтерських послуг (консультування, ведення бухгалтерського обліку тощо) консолідує певне коло фахівців, які безумовно можуть та повинні брати участь у створенні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку. Разом з тим їм таке право не надане.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів між Міністерством фінансів України та Міжнародною федерацією бухгалтерів підписаний Меморандум взаєморозуміння, відповідно до якого Міністерство фінансів України отримало дозвіл на переклад, публікацію та розповсюдження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів за станом на 1 січня 2003 року.

Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України схвалені такі поправки до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": "Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке забезпечує: проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку; ведення

бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на єдиних методологічних засадах для всіх юридичних осіб; затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі та розробляє концепцію побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджує нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору; координує діяльність центральних органів виконавчої влади (зокрема державних цільових фондів та Державного казначейства України) у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також регулювання облікової політики суб'єктів державного сектора та погоджує їх нормативно-правові акти з цих питань".

У кожній, галузі діяльності бухгалтерський облік має свої специфічні особливості, але основні положення ведення бухгалтерського обліку єдині, спільні для всіх галузей господарювання, для всіх видів діяльності.

Звітність використовується на підприємствах, в організаціях, установах з метою аналізу господарської діяльності, контролю за виконанням завдань, пошуку резервів скорочення витрат і збитків, формування нових бізнес-планів, прогнозів тощо. Звітність підприємства – це першоджерело, це реклама його діяльності, яка стала елементом інфраструктури ринкової економіки і засобом комунікації.

До користувачів фінансової звітності належать особи, які приймають рішення:

- керівництво підприємства;
- працівники підприємства;
- органи державного управління;
- банки, постачальники та інші кредитори;
- інвестори, власники, замовники.

Статтю 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" встановлено перелік підприємств, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації. Реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні обумовлено переходом економіки України на ринковий механізм господарювання. Реформа бухгалтерського обліку розпочалася з госпрозрахункових підприємств. Це пояснюється тим, що в умовах створення і реформування державних інституційних одиниць було складно охопити цією реформою всі суб'єкти. Необхідно було напрацювати певний досвід, створити передумови для реформування бюджетної сфери, тобто перейти від розподілу бюджетних коштів (фінансування) до програмно-цільового методу виконання бюджету, розробити бюджетну класифікацію, гармонізовану з міжнародними стандартами та інше.

Важливим кроком у гармонізації законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу було прийняття Закону України № 1629-IV від 18.03.2004 р. "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" та схвалення Міністерством фінансів України Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, протокол Методичної ради з бухгалтерського обліку № 133 від 21.08.2007 р.

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у сучасному світі зачепили також і освітню діяльність. Відбувається уніфікація організації навчального процесу у галузі економічної освіти, зокрема бухгалтерської. Мета – надати вищій школі загальноєвропейський характер (Болонську конвенцію у 1999 р. підписали 29 європейських країн, що і визначило шлях розвитку так званого Болонського процесу). У 2005 р. Україна приєдналася до даної конвенції і розпочала цілеспрямовану роботу щодо реформування системи вищої освіти на загальноприйнятих європейських засадах.

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського

обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору в своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з ними. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосованого стандарту.

Стандарти застосовуються до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, включаючи національні уряди, регіональні уряди (наприклад, уряди штатів, провінцій, територій), місцеві уряди (наприклад, міські, районні (селищні)) та їхні компоненти – суб'єкти господарювання (наприклад, департаменти, агенції, правління, комісії), якщо не стверджується інше.

Стандартизація бухгалтерського обліку як на міжнародному рівні, так і в Україні відбувається в межах корпоративного, державного секторів, малого та середнього бізнесу. Для окремих галузей, наприклад, сільське господарство, банківська справа, страховий бізнес, фінансові операції розробляються окремі стандарти для обліку специфіки діяльності. Слід зазначити, що створені системи обліку не є автономними концептуально. Всі вони базуються на єдиній методології, але в організаційному плані є відокремленими оскільки мають різне нормативне забезпечення, істотні особливості поточного обліку, нюанси в змісті фінансової звітності.

Проілюструємо цю думку на прикладі системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Під терміном "державний сектор" в міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, правління, комісії та підприємства).

Відповідно до Господарського кодексу України до суб'єктів державного сектору економіки відносяться суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків або складає величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Таке тлумачення структури державного сектора конкретизує визначення, що наведено в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора, що підтверджує відповідність розуміння поняття "державний сектор" в Україні міжнародній практиці. Слід зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектора є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відомих раніше як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектора. При цьому в тексті міжнародних стандартів для держсектора максимально зберігаються підходи, що визначені в міжнародних стандартах для корпорацій, якщо з того або іншого питання обліку або звітності немає істотних відхилень або особливостей в державному секторі.

Міжнародні стандарти для держсектора розповсюджуються на всіх його суб'єктів за винятком державних комерційних підприємств. Такі підприємства підпадають під сферу застосування міжнародних стандартів для корпорацій.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів має

надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватися для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона може також надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору децю інші порівняно з її використанням недержавним сектором. Фінансова звітність державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі.

Крім вищенаведеного, в компетенцію Мінфіну, в частині державного регулювання бухгалтерського обліку, визначено координацію діяльності центральних органів виконавчої влади щодо розробки та виконання нормативно-правових актів з питань обліку суб'єктів державного сектору економіки, які відносяться до сфери їх управління та проведення моніторингу розробки та виконання галузевих методичних рекомендацій, що підготовлені на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таким чином, в цьому нормативному документі в основному охоплені всі аспекти державного регулювання сучасного бухгалтерського обліку. Вивчення положень, які регламентують діяльність інших органів виконавчої влади, показало, що єдиного підходу до галузевої нормативної бази з бухгалтерського обліку у міністерств та відомств немає. Вищевідмічене свідчить про те, що порушується ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", відповідно до якої органи виконавчої влади повинні забезпечити розробку на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій з їх застосування. Це свідчить про відсутність загальної концепції створення методичного забезпечення бухгалтерського обліку, а також відсутність координації діяльності органів виконавчої влади, які визначають облікову політику.

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

1. Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку. З цією метою під бюджетним обліком слід розуміти бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів, який ведуть органи Держказначейства, а під майновим обліком – бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ, який ведуть розпорядники бюджетних коштів.

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

3. Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту.

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

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

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

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

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

Четвертою передумовою модернізації є подвійна консолідація звітності. Звітність про виконання бюджетів консолідується окремо за вертикаллю Держказначейства і окремо за вертикаллю головних розпорядників бюджетних коштів. Крім того, звітність за касовими операціями консолідується зі звітністю, отриманою поза казначейським обслуговуванням через його відсутність в деяких розпорядників. Це робить неможливим отримання оперативної звітної інформації.

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

Шоста передумова полягає у невідповідності нормативно-правових актів Держказначейства з питань ведення обліку і складання звітності стандартам IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) – МСБОДС.

Для вирішення вказаних проблем та проведення повноцінного реформування урядом була затверджена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (Стратегія) [3].

Метою модернізації обліку є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Завдання Стратегії полягають у переході на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, а також у створенні уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Ключовими моментами реалізації Стратегії є: перехід на метод нарахувань та перегляд об'єктів обліку; створення Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; реформування організаційної системи обліку в державному секторі; створення інституту державних бухгалтерів; формування системи звітності в державному секторі; розробка національних стандартів обліку та звітності в державному секторі.

Основними напрямками модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі є:

– удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту в системі органів казначейства як основний фактор модернізації державного бухгалтерського обліку;

– запровадження методу нарахувань у державному секторі та застосування інформаційних технологій при реформуванні управління державними фінансами;

– управління людськими ресурсами як фактор впровадження змін у контексті реформування бухгалтерського обліку в державному секторі;

– інтегрування плану рахунків бюджетного обліку із бюджетною класифікацією;

– удосконалення складу показників та змісту фінансової звітності, організації роботи та запровадження електронного документообігу між казначейством та розпорядниками бюджетних коштів.

З метою модернізації вітчизняного бюджетного обліку Державне казначейство України співпрацює з низкою закордонних та міжнародних установ і організацій, зокрема: Генеральною дирекцією державних фінансів Міністерства бюджету, державних рахунків та державної служби Франції, Агенцією міжнародного співробітництва Міністерства економіки, фінансів та промисловості Франції, Федеральним казначейством Росії, Міжнародною асоціацією казначейських служб, Міжнародним банком реконструкції та розвитку, Світовим банком, Представництвом Європейської Комісії в Україні.

Результатом такої співпраці стало окреслення критичного шляху модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, який включає відпрацювання бухгалтерської архітектури, розробку бухгалтерського довідника та впровадження інформаційної системи обліку.

Відпрацювання бухгалтерської архітектури передбачає:

1) визначення видів обліку та зв'язку між ними (бюджетний облік, майновий облік, інші види обліку та засоби аналізу, моніторингу або управління);

2) встановлення учасників системи обліку (за належністю (Держказначейство, розпорядники), за рівнем участі, за роллю, за видом обліку, що ними ведеться);

3) окреслення облікової системи (принципи та методи обліку (централізація, консолідація, облікові періоди), організація облікової системи (журнали, головна книга, додаткові реєстри, інвентарні реєстри).

Проте є ряд конкретних ключових питань Стратегії, які потребують вирішення. Зокрема, модернізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в державному секторі повинна передбачати застосування національних стандартів обліку та звітності. Очевидно, що при розробці вітчизняних стандартів має бути врахований міжнародний досвід. Розробку стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору країн світу (IPSAS) здійснює Комітет з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC, м. Нью-Йорк). Стандарти IPSAS несуть рекомендаційний характер і розробляються шляхом адаптації в державному секторі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Вважаємо за доцільне, таку адаптацію до потреб державного сектору, здійснювати на базі національних стандартів обліку та звітності що відповідатиме напрямам розвитку стандартів IPSAS.

Однак, тут відразу постає проблема у виборі методу бухгалтерського обліку. У МСБОДС визначено, що перелік форм фінансової звітності залежить від вибору облікового методу. Якщо в основі складання фінансових звітів лежить метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо в основі складання фінансових звітів лежить касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки. Така дилема, власне, й є актуальною у вітчизняній бюджетній системі.

Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі амортизацію). Тільки метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Фінансові звіти, підготовлені на основі цього методу, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець періоду. На нашу думку, переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності для державного сектору.

Питання реформування організації системи обліку в державному секторі може бути вирішене також через створення інституту державних бухгалтерів, що дасть змогу посилити контроль із боку держави за використанням бюджетних коштів, а також чітко розділити повноваження та відповідальність між учасниками бюджетного процесу.

Наступним кроком у процесі модернізації системи бухгалтерського обліку є розробка стандартів обліку та звітності в державному секторі.

Міністерство фінансів України планує розробку положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України.

У зв'язку з цим, прийнято положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 р. № 1541, яке набере чинності з 01.01.2013 р. Також вносяться певні зміни до ряду національних стандартів з метою їх адаптації до використання в державному секторі. Цим положено початок у процесі реформування бюджетного обліку.

Модернізація бухгалтерського обліку є вимогою для держави, що прагне міжнародної інтеграції. У цьому процесі дуже важливу роль грають уніфіковані інструменти та міжнародні стандарти. Для успішної модернізації бухгалтерського обліку необхідно врахувати політичний, адміністративний та фінансовий устрій держави.

Отже, реалізувати повною мірою концепцію державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення його методичного забезпечення, яке б відображало галузеву специфіку, можливо лише удосконаливши організацію бухгалтерського обліку на рівні органів виконавчої влади, які визначають економічну політику визначеного сектору національної економіки або її галузі. З цієї метою необхідно внести відповідні зміни в нормативні документи, які регламентують діяльність органів виконавчої влади, а саме в положення про діяльність окремих міністерств та державних комітетів.

Такий підхід сприятиме диференціації завдань органів виконавчої влади у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні.

Вищевикладене говорить про те, що найбільш оптимальною моделлю розвитку бухгалтерського обліку в Україні, як і в інших країнах, де відбувається становлення ринкових відносин, є трансформація його методології відповідно до міжнародних стандартів. Найбільш ефективно цей процес проходить у умовах державного регулювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За останні роки зменшуються розбіжності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності багатьох країн, що спрощує аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для вирішення проблеми реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності потрібно вирішити проблеми методологічного та організаційного характеру: вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку в країні – державного чи професійного, який залежить від економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій.

Перехід від національних до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути поступовим і цілеспрямованим процесом, тобто щоб невідповідність української системи бухгалтерського обліку усувалась послідовно відповідно до потреб ринкової економіки без порушення цілісності цієї системи.

Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектору вимагає узгодження їх норм з чинною національною законодавчою базою, значної підготовки фахівців із складання фінансової звітності тощо.

Для створення законодавчих та організаційних передумов запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності слід врегулювати порядок їх застосування.

З огляду на уроки вітчизняного реформування обліку діяльності підприємницьких структур, важливими чинниками для успішного реформування бухгалтерського обліку у державному секторі є:

– гармонічне поєднання впровадження МСБОДС з реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні з точки зору фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення;

– доступність навчання для відповідних фахівців з погляду рівня оплати;

– підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів;

– створення системи підвищення кваліфікації (сертифікації) бухгалтерів за участю викладацько-професорського складу національних вищих навчальних закладів відповідного напрямку.

Таким чином, слід зазначити, що модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме прозорості управління державними фінансами; удосконаленню системи стратегічного бюджетного планування на середньо- та довгостроковий періоди; посиленню контролю за процесом виконання бюджетів; впровадженню національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності на основі загальноприйнятих міжнародних стандартів; підвищенню статусу та ролі обліково-економічного персоналу.

Список використаних джерел:

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III.
3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34.
4. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №8. – С. 27 – 29.
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
6. Левицька Л. Окремі питання реформування бюджетного обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 34 – 38.
7. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія / С. Свірко – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
8. Сушко Н.І. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі: частина 3. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України. Навчальний посібник / Н.І. Сушко, Л.В. Гізатуліна, О.П. Куценко; ред.: М.В. Кужельний, Л. Демчук – К.: Аграрна наука, 2009. – 336 с.
9. Тарантула Л.В., Ведмєдєва Я.С. Вплив трансформації бюджетного обліку в бюджетних установах на використання бюджетних коштів // Держава та регіони. – 2007. – №6. – С. 169 – 174.

ХОМУЛЯК Тарас Ігорович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ

Наукові інтереси:
– сучасні системи обліку