



УДК: 657.01

Н. А. Лиско,

аспірант, Київський національний університет імені Тараса Шевченка,
м. Київ

МЕТОД НАРАХУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Лиско, Н. А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України // Ефективна економіка. Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2012. – № 12 [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=1647>

У статті розглянуто сутність та напрямки використання методу нарахування в державному секторі України з метою забезпечення абсолютної відкритості та прозорості ведення обліку під час здійснення оцінки доходів та витрат. Запропоновано чіткі та зрозумілі правила та єдині методологічні засади переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі і обов'язкового запровадження методу нарахування та відповідності доходів та витрат в Україні.

The essence and ways of introducing accrual basis for accounting system in state sector of Ukraine with aim of realizing main trues accounting rules were analyzed by the author. The author is suggest the basis rules and methodology of introducing the national accounting standards in state sector and accrual basis to account for revenue and expenditure allocations for accounting system in Ukraine.

Ключові слова: бухгалтерський облік, державний сектор, метод нарахування доходів та витрат, модернізація обліку, прозорість, реформування державного сектору.

Key words: accounting, state sector, accrual system for accounting, accounting modernization, opening, reformation of state sector.

Постановка проблеми. Реформаційні перетворення бухгалтерського обліку і облікових систем в державному секторі України (це, зокрема: розробка та затвердження Стратегії модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [4]; Бюджетного кодексу України [1]; Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі[2]; Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [3]; тощо) зумовлюють необхідність поступового запровадження єдиних інтегрованих систем управління державними фінансами за методом нарахування, Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку, посилення правового статусу, професійних вимог та рівня відповідальності фінансово-бухгалтерських служб та інших напрямків удосконалення обліку.

Такі кроки дають змогу підвищити якість державного управління та отримувати прозорі облікові дані про стан державних фінансів і забезпечувати відкритість на всіх стадіях бюджетного процесу. Певні заходи із вище перерахованих вже запропоновані вітчизняними науковцями і реалізовані фахівцями державної влади, проте не достатньо вивченими залишаються питання щодо чіткого виокремлення шляхів уникнення застосування подвійних методів ведення обліку та консолідації звітності, кількох планів рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Оскільки, це ускладнює модернізацію бухгалтерського обліку та вироблення облікової архітектури на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні. Саме тому, ці проблемні питання є актуальними з точки зору наукового їх формулювання та практичної реалізації.

Метою статті є визначення сутності та напрямків використання методу нарахування та відповідності доходів і витрат в державному секторі України, а також окреслення чітких та зрозумілих правил і єдиних методологічних засад щодо обов'язкового запровадження методу нарахування під час оцінки доходів та витрат в Україні для забезпечення їх відкритості та прозорості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання реформування та стандартизації бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах вивчають такі вчені і фахівці в органах державної влади: Н.В. Борисова, І.Дрозд, Д.Олійник, Н.Рубан, С.Свірко, І. Стефанюк, Н.Сушко, В.Шевчук, які шукають варіанти вирішення багатьох проблем щодо реформування бюджетної системи України, розвитку обліку та контролю [6]. Проте, існує досить багато дискусій щодо удосконалення бюджетної системи в контексті її довгострокового планування та прогнозування, методів визначення її пріоритетів тощо [6]. Дослідженням характеристики та порядку використання методу нарахування займаються наступними вченими та практиками державної влади: О.В. Адамик [5], С.О. Левицька, Т.Ю. Мазуренко, К.С. Машенко [7], В.М. Метелиця [8], С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак, А.І. Фаріон та інші. Ці вчені здійснюють критичний аналіз способів запровадження методу нарахування в облікових системах бюджетних установ для обліку доходів і витрат від бюджетних асигнувань з урахуванням вітчизняного законодавства та економічних реалій [5].

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Бюджетного кодексу України, 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), тобто операції за доходами та видатками відображаються в обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу [1]. Бухгалтерський облік в 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 їх еквівалентів) [1].

Різноманітність поглядів науковців на сутність та призначення методу нарахування засвідчує факт того, що в Україні це питання залишається досі не достатньо вивченим та вирішеним і потребує подальшого реформування. Так, Т.Ю. Мазуренко розглядає сутність наступним чином: «метод нарахування передбачає, що операція визнається на момент її здійснення та відображається у звітності того періоду, коли її було проведено» [9]. Метод нарахувань дозволяє, по-перше, отримати повну й достовірну інформацію про активи та зобов'язання; по-друге, перейти на довгострокове планування та прогнозування бюджетних програм; по-третє, поліпшує порівняння звітних даних [9].

В.М. Метелиця окреслив облік за методом нарахування, що визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку [8]. К.С. Машенко, під час розгляду сутності і призначення методу нарахування спирається на Постанову Кабінету Міністрів України №34 від 16.01.2007р. «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [7].

С.О. Левицька наполягає на тому, що метод нарахувань сприяє розширенню управлінських можливостей, а також надає повну інформацію про державні активи і зобов'язання. Чинній практиці обліку притаманні неузгодження в обліку доходів, оскільки доходи загального фонду (асигнування) обліковують за касовим методом, а спеціального фонду – за методом нарахувань [7]. Н.М. Познякова окреслює порядок використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності бюджетних установ та бюджетів місцевого самоврядування і відповідно зведеного бюджету України [9]. О.В. Адамик, виділяє методи, на яких базуються облікові системи і поділяє їх на чотири основні види: касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань, повний метод нарахувань [5].

Отже, відсутність єдиної методики ведення обліку в державному обліку та вимоги щодо використання того чи іншого методу в обов'язковому порядку на законодавчому рівні призводить до не спроможності забезпечення абсолютної прозорості і відкритості ведення обліку.

В табл. 1.1. виокремлено еволюційні чинники та передумови для проведення модернізації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Таблиця 1. 1.

Еволюційні чинники та передумови проведення модернізації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України

№	Фактори еволюції, які встановлені міжнародною практикою	Передумови
1	Ефективне управління. В державному секторі здійснюється лімітування державних видатків та боргу, 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.	Опосередкований вплив Національного банку України на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі.
2	Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових операторів і зарубіжних партнерів (СОТ, ЄС).	Застосування різних методів ведення обліку (в бюджетному обліку застосовується касовий метод , а в майновому – метод нарахувань).
3	Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS здатні надавати інформацію за всіма аспектами та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту.	Використання різних планів рахунків обліку та різних методик, що є невиправданим.
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 IPSAS, що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату.	Подвійна консолідація звітності; використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій, що унеможливує автоматизацію обліку; невідповідність діючих нормативно-правових актів стандартам IPSAS.

*Складено автором за даними [8]

Дані табл. 1.1. сформовані за результатами досліджень В.М. Метелиці, яка на підставі аналізу вітчизняного законодавства та економічних реалій виділила передумови розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Нижче, в табл. 1.2., нами було здійснено порівняння сутності і значення касового методу та методу нарахування в Україні, а також визначено відмінності у здійсненні обліку за касовим і методом нарахування.

Таблиця 1. 2.

Порівняльна характеристика сутності касового і методу нарахування

Касовий метод	Метод нарахування
Касовий метод має дещо спрощену форму та націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових коштів	Метод нарахування відображає змістовну, обґрунтовану інформацію щодо оцінки отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм
При касовому методі: Визнання операцій: в момент отримання або сплати грошових коштів; Доходи - грошові кошти, які надійшли у розпорядження; Видатки – грошові кошти, що націлені на забезпечення функцій	При методі нарахування: Визнання операцій: в момент виникнення або зміни економічної вартості активів та зобов'язань; Доходи – операції, які підвищують чисту вартість активів; Видатки – операції, що призводять до скорочення ЧВ активів.
Застосовується органами Державної казначейської служби України по виконанню бюджетів	Використовується розпорядниками бюджетних коштів по виконанню їх кошторисів

1.	2.
Надходження ГК – виплата ГК = Зміна суми грошових коштів	Дохід (виручка) – Видатки = Чистий прибуток (збиток)
Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів, а фінансові звіти за цим методом, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець року.	Облік за методом нарахування визначає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти.
Якщо в основі складання фінансових звітів лежить касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки.	Якщо в основі складання фінансових звітів лежить метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан і фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни в чистих активах.

**Складено автором за даними [1, 5-9]*

В продовженні досліджень з табл. 1.2., нами виокремлено переваги і недоліки обраних методів системи обліку в державному секторі (табл. 1.3.).

Таблиця 1. 3.

Переваги та недоліки обраних методів обліку в державному секторі

№	Методи	Переваги	Недоліки
1	Касовий метод	- Націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових коштів; - проста реєстрація касових потоків на основі виписок.	Визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Не надає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, не дозволяє скласти повний майновий баланс, на що націлений метод нарахування
2	Модифікований метод нарахування	- Тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; - підконтрольність і прозорість процесів фінансування; - низька трудомісткість облікових робіт; - наближеність до бюджетного обліку, в основу якого покладено касовий метод.	Невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Внаслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільової програми; або придбання цінностей, що не витрачені до кінця року.
3	Повний метод нарахування	- За повним методом нарахування на видатки списують на зміну в запасах та поступову амортизацію активів залежно від терміну їх корисного використання - цей метод має пріоритетність в розробці і практичному застосуванні НПСБОДС.	У сучасній практиці обліку виконання кошторису застосування повного методу нарахувань для відображення доходів неможливо, оскільки Планом рахунків не передбачено кодів рахунків для цього. Невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків.

**Складено автором за даними [5-8]*

Міжнародна практика обліку в державному секторі свідчить, що процес реформування фінансового управління було зосереджено на розвитку класифікації доходів і видатків для бюджетних цілей, при цьому уряди намагаються встановити зв'язки між системою обліку витрат та існуючою системою камерального фінансового обліку з одинарним записом [6]. Набуваючи досвіду при використанні цих систем дійшли висновку, що необхідно впроваджувати цілісні та інтегровані системи управління фінансами, які складаються

за методом нарахування, який сприяє розширенню управлінських можливостей, а також надає повну інформацію про державні активи і зобов'язання [6]. Під час застосування методу нарахування необхідно вирішити питання, що мають бути чітко визначені: доходи і видатки, оцінки фінансових та не фінансових активів [6].

На завершення, нами вироблені правила та єдині методологічні засади переходу на НПСБОДС за методом нарахування доходів та витрат, їх відповідності при облікуванні (рис. 1.1.).

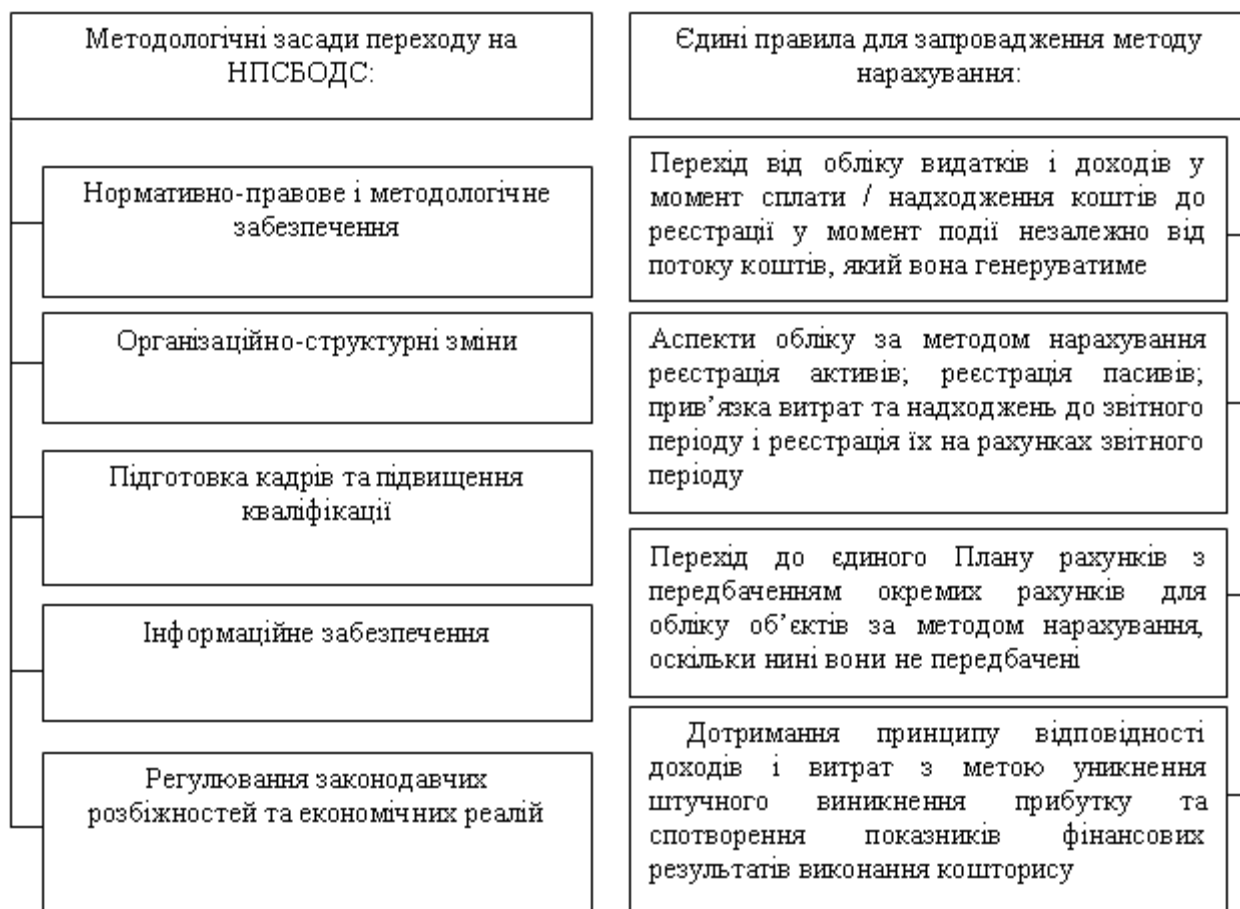


Рис. 1.1. Правила та єдині методологічні засади переходу на НПСБОДС за методом нарахування доходів та витрат, їх відповідності при облікуванні.

**Складено автором за даними [1,4,5]*

Отже, перехід до методу нарахування веде до ускладнення процесу бухгалтерського обліку, оскільки можливо виникнення такого елемента як суб'єктивізм при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання щодо визначення моменту нарахування доходів, а уникнення суб'єктивізму можливе за рахунок чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері [9]. Перехід від одного методу до іншого має здійснюватись поетапно з використанням проміжних варіантів, а також з урахуванням того, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому [9]. Такі заходи в кінцевому підсумку призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

Висновки. Отже, проведені у статті дослідження дали можливість сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Розглянуто сутність та напрямки використання методу нарахування в державному секторі України з метою забезпечення абсолютної відкритості та прозорості ведення обліку під час здійснення оцінки доходів та витрат;
2. Виокремлено еволюційні чинники та передумови проведення модернізації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України;
3. Здійснено порівняльну характеристику сутності і значення касового методу та методу нарахування в Україні, а також визначено відмінності у здійсненні обліку за касовим і методом нарахування;
4. Виділено переваги і недоліки обраних методів системи обліку в державному секторі України;

5. Запропоновано правила та єдині методологічні засади переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі за методом нарахування доходів та витрат, їх відповідності при облікуванні.

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 07.10.2010р. №2592-VI [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.kodeksy.org.ua/budg/1.htm>
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджені Міністерством фінансів України від 25.01.2012р. №52 [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
3. «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», що затверджено Постановою КМУ від 26.01.2011р. №59 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-p>
4. «Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки», яка схвалена Постановою КМУ від 16.01.2007р. № 34 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable.htm>.
5. Адамик, О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки // Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка” [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/.../8_42-48_Vis721menegment.pdf
6. Лиско, Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2011. –57-59 с.
7. Машенко, К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf
8. Метелиця, В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009.../18_Metel.pdf
9. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://geoims.com/osnovy-byudzhetnogo-ucheta/metody-ucheta>

Стаття надійшла до редакції 13.12.2012р.