

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ  
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ  
В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ  
ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

*За редакцією Л. Г. Ловінської*

У ДВОХ ТОМАХ



**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”**

**Том 1**

**РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ**

Київ  
ДННУ “Академія фінансового управління”  
2013

УДК 657:006.32](477)  
ББК 65.052.21(4Укр)  
Б94

*Автори:*

Л. Г. Ловінська (1.1–1.3, 2.2); Н. І. Сушко (1.1, 1.3, 2.1, 3.1, 3.3, 3.4);  
С. В. Свірко (1.1–1.3, 2.4); Л. В. Гізатуліна (1.2, 2.3, 3.2);  
А. І. Фаріон (1.2, 2.4); О. О. Дорошенко (1.4); Є. В. Калюга (2.2);  
Ж. А. Заєвська (2.5)

*Рецензенти:*

*М. І. Бондар* – доктор економічних наук, професор;  
*Н. О. Гура* – доктор економічних наук, професор;  
*С. О. Левицька* – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Державної навчально-наукової установи  
“Академія фінансового управління”  
(протокол № 8 від 12 липня 2013 р.)*

ISBN 978-966-2380-62-0  
ISBN 978-966-2380-63-7 (Т. 1)

© Автори, 2013  
© ДННУ “Академія фінансового  
управління”, 2013

<b>Перелік використаних скорочень</b> .....	7
<b>Вступ</b> .....	9
<b>Розділ 1. БЮДЖЕТНЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ</b>	
1.1. Аналіз бюджетного законодавства України в контексті реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності державного сектору.....	14
1.2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору та підходи до їх імплементації в Україні та зарубіжних країнах. ....	54
1.3. Порівняльна характеристика загальних міжнародних та вітчизняних облікових підходів за основними об'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі. ....	86
1.4. Аналіз НП(С)БОДС у контексті їх гармонізації з положеннями Бюджетного кодексу і бюджетного законодавства України .....	125
<b>Розділ 2. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ</b>	
2.1. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету як функція казначейського обслуговування та необхідність його удосконалення. ...	189
2.2. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору. ....	238
2.3. Методологічні засади обліку з виконання бюджетів у контексті гармонізації бюджетної класифікації доходів і витрат з НП(С)БОДС. .	258
2.4. Організаційно-методичне забезпечення обліку суб'єктів державного сектору .....	289
2.5. Облікова політика як інструмент фінансового менеджменту суб'єктів державного сектору.....	311

**Розділ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ СКЛАДАННЯ І КОНСОЛІДАЦІЇ  
ФІНАНСОВОЇ ТА БЮДЖЕТНОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ  
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

3.1. Фінансова та бюджетна звітність суб'єктів державного сектору України: огляд діючих форм . . . . .	326
3.2. Концептуальні засади складання фінансової звітності в контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. . . . .	370
3.3. Відображення інформації у фінансовій звітності про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ на основі методу нарахування. . . . .	401
3.4. Удосконалення методів складання та підготовки консолідованої фінансової звітності з використанням інформаційних технологій. . . . .	412
<b>Висновки</b> . . . . .	<b>428</b>
<b>Список використаних джерел</b> . . . . .	<b>440</b>
<b>Додатки</b> . . . . .	<b>455</b>

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ

ARM	Прості комп'ютеризовані робочі місця
АС	Автоматизовані системи
АСУ	Комп'ютеризовані системи управління
БКУ	Бюджетний кодекс України
ВОФК	Вищий орган фінансового контролю
ДВФК	Державний внутрішній фінансовий контроль
ДКСУ	Державна казначейська служба України
ДФІУ	Державна фінансова інспекція України
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
Мінфін	Міністерство фінансів України
МСБОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФБ	Міжнародна федерація бухгалтерів
НБУ	Національний банк України
НП(С)БОДС	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
ОДА	Обласні державні адміністрації

П(С)БО	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
РК	Розпорядники бюджетних коштів
СВК	Система внутрішнього контролю
ТЗІ	Технічний захист інформації
УДФ	Управління державними фінансами
Фонди	Державні цільові фонди
ЦОВВ	Центральні органи виконавчої влади
СІРФА	Присяжний інститут державних фінансів та обліку
GAO	Бюро звітності уряду США
GFS	Стандарти статистики



Набуття Україною в 1991 р. незалежності зумовило потребу у перебудові найважливіших складових вітчизняної економіки, у тому числі бюджетної системи. Результати десятирічної праці провідних фахівців у галузі бюджетного управління, державних фінансів, бухгалтерського обліку, аналізу та контролю виконання бюджетів і кошторисів з формування ключових її позицій було формалізовано в 2001 р. у вигляді Бюджетного кодексу України. Упродовж наступних років на тлі євроінтеграційних процесів відбувалося подальше наближення механізму управління бюджетною системою України до світових стандартів. Втім, запровадження поодиноких процедур не вирішувало завдання підвищення ефективності управління бюджетними коштами, а отже, останні потребували комплексного осмислення, продовження та закріплення на найвищому законодавчому рівні. Модернізація бюджетної системи, напрями, завдання та мета якої покладені в основу Бюджетного кодексу України 2010 р. (БКУ), передбачає передусім запровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес України. Остаточне закріплення в національному законодавстві методу управління бюджетними коштами, що передбачає досягнення конкретних результатів із застосуванням оцінювання ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу, свідчить, по-перше, про послідовне дотримання Україною узятих на шляху до світової інтеграції зобов'язань, по-друге, про чітку позицію щодо посилення контролю за ефективністю та результативністю використання бюджетних коштів, який є необхідною умовою оптимізації не тільки бюджетної політики, а й системи управління державними фінансами. Ключовими позиціями програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, їх відповідальні виконавці, паспорти, результативні показники цих програм. Інструмент реалізації останніх у частині фінансової інформації становлять бюджетний облік та конт-роль, який складається з бухгалтерського обліку та контролю виконання бюджетів і кошторисів.

Бюджетний облік як елемент інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетного процесу зазнав істотних змін, починаючи від проголошення незалежності України. Так, у порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами було внесено окремі методологічні та низку методичних змін: введено в дію новий план рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах та порядок його застосування; у межах цього плану розроблено детальну кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ; оновлено методичне забезпечення обліку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і власних надходжень бюджетних установ; удосконалено документи бухгалтерського оформлення, що використовуються в обліковому процесі цих установ.

Принципові зміни внесено в бухгалтерський облік у фінансових органах. Насамперед з моменту утворення Державного казначейства України функції обліку виконання бюджетів поступово були передані Міністерством фінансів України (далі – Мінфін) до його відання. Нова підсистема бухгалтерського обліку виконання бюджету була представлена у наказі Державного казначейства України “Про затвердження інструктивної бази” від 28.11.2000 № 119, яким затверджувалися: принципи бухгалтерського обліку виконання бюджетів; порядок формування облікової політики органів Державного казначейства України; план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органами Державного казначейства України та його структура; пакет носіїв облікової інформації в органах Державного казначейства України; процедури бухгалтерського обліку щодо всіх об’єктів.

Основну роль у проведенні названих заходів у сфері як бухгалтерського обліку виконання кошторисів, так і бухгалтерського обліку виконання бюджетів відіграла Державна казначейська служба України (ДКСУ). Значну роботу з наукового обґрунтування реформування бюджетного обліку було проведено провідними вітчизняними науковцями: Л. В. Пізатуліною, Р. Т. Джогою, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюгою, О. О. Канцуровим, С. О. Левицькою, А. Г. Ловінською, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліною. Втім, питання удосконалення вітчизняного бюджетного законодавства в умовах модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі потребують додаткового опрацювання.

Зауважимо, що зазначені перетворення не є остаточними; кроки з подальшого реформування бюджетного обліку закріплені статтями 43, 56 нової редакції БКУ, згідно з якими бухгалтерський облік виконання бюджетів та виконання кошторисів має здійснюватися відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) сформовані з метою гармонізації положень вітчизняного бюджетного обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС); у практику бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору НП(С)БОДС введено з 2013 р. У зв'язку з побудовою нової методологічної бази бухгалтерського обліку в державному секторі на основі НП(С)БОДС потребує оновлення бюджетне законодавство України.

Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі здійснюється з урахуванням основних завдань щодо реформування та удосконалення інших складових системи управління державними фінансами (УДФ), спрямованих на підвищення результативності та ефективності використання бюджетних коштів, зокрема шляхом упровадження програмно-цільового методу при плануванні та виконанні бюджетів всіх рівнів, розбудови системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) та розвитку системи незалежного зовнішнього аудиту в секторі державного управління.

Усі заходи з реформування системи УДФ є взаємозалежними, і невиконання того чи іншого заходу за однією її складовою може мати вплив на досягнення прогресу за іншою складовою. Так, успішна реалізація заходів із середньострокового бюджетного прогнозування і стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів (далі – РК) та модернізації системи бухгалтерського обліку сприятимуть якості реформування ДВФК та покращанню відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, ефективності й результативності державних видатків.

Інформація, що отримується за допомогою бухгалтерського обліку та звітності, повинна стати основою для прийняття політичних рішень і складання проектів бюджету на наступні бюджетні періоди, коригування бюджетного процесу поточного бюджетного року і показників результативності. За таких умов бухгалтерський облік у державному секторі має сприяти досягненню цих цілей під час надан-

ня інформації для ухвалення рішень щодо майбутньої діяльності й забезпечення підстав для підзвітності на різних рівнях системи УДФ.

Сучасні тенденції і проблеми УДФ висувають складні завдання, які потребують постійної уваги політиків, управлінців, керівників і чиновників, які забезпечують надання послуг. Питання, на які повинні відповідати уряди країн, не мають кордонів і стосуються проблем довгострокового фінансового дисбалансу, національної безпеки, глобальної взаємозалежності, змін в економіці, демографії, науці та технологіях, якості життя і навколишнього середовища, і не в останню чергу державного управління.

Ці зміни стосуються і фінансового контролю, який також постійно розвивається, набуваючи на вимогу УДФ нових форм і, таким чином, позитивно впливаючи на довіру суспільства, громадян та інших зацікавлених сторін і їх очікування від державних органів влади, що діють від імені громадян та здійснюють управління державним сектором.

Наразі зміна ідеології в УДФ, а отже, і в ідеології фінансового контролю, а відповідно, започаткування внутрішнього аудиту в органах державного сектору та розвиток зовнішнього аудиту як одного з елементів, що формують концептуальну основу ефективної системи УДФ, належать до пріоритетних в Україні. Одне з центральних місць у комплексі заходів Програми економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” належить модернізації системи державних фінансів, до завдань якої входить запровадження внутрішнього аудиту в секторі державного управління згідно зі стандартами ЄС.

Останніми роками процеси перебудови системи контролю у сфері УДФ в Україні набули певного динамізму та поступу й були ознаменовані ухваленням рішень уряду, присвячених питанням посилення бюджетної дисципліни і контролю за витратами бюджету, формування системи ДВФК європейського зразка, розвитку незалежного зовнішнього фінансового контролю з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Проблематика дослідження питань реформування ДВФК у контексті євроінтеграційних прагнень України, незважаючи на відносну новизну цієї теми, привертає увагу вітчизняних науковців і фахівців-практиків. Серед авторів, які безпосередньо розглядали ці питання,

можна назвати М. В. Бариніну, Г. В. Дмитренка, І. К. Дрозд, А. В. Машишева, І. Б. Стефанюка, С. П. Чернуцького, О. О. Чечуліну, Ю. М. Фурторанську, В. О. Шевчука. Водночас наявність проблем розвитку системи ДВФК та нові виклики, що окреслилися у сфері УДФ, потребують невідкладного вирішення та подальшого теоретичного і практичного визначення.

Саме з цією метою, а також на виконання плану першочергових заходів щодо інтеграції України до Європейського Союзу, схваленого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13.02.2013 № 73-р, 1 серпня 2013 р. було ухвалено Стратегію розвитку системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р), в якій значну увагу приділено напрямом подальшого удосконалення системи ДВФК та розвитку незалежного зовнішнього фінансового контролю в Україні з урахуванням вимог законодавства ЄС.

Ця монографія ґрунтується на результатах досліджень, що проводилися відповідно до Програми економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 роки” від 16.01.2008 № 34, розпорядження Кабінету Міністрів України “Про Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні” від 24.10.2007 № 911-р, розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами” від 17.10.2007 № 888-р. Було опрацьовано широке коло актуальних питань щодо розвитку методології й організації бухгалтерського обліку і фінансового контролю в державному секторі економіки України, які зокрема стосуються засадничих положень Концепції розвитку системи управління державними фінансами України, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р, та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р.

# БЮДЖЕТНЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

## 1.1. АНАЛІЗ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Сучасному етапу розвитку української економіки притаманні процеси адаптації до практики світової економіки і глобалізаційних зрушень, адже саме ці процеси визначають потребу в імplementації положень міжнародного законодавства до національного.

Першим кроком до такої імplementації стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їхніми державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР<sup>1</sup>. Протягом наступних років як Україна, так і Європейський Союз провадили плідну роботу з вироблення механізму реалізації визначених Угодою положень, який затверджено низкою нормативно-правових актів<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/237/94-%D0%B2%D1%80>.

<sup>2</sup> Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/615/98>; Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 14.09.2000 № 1072/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1072/2000>; Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського

Деталізація напрямів діяльності в цій сфері відобразилась у Плані дій “Україна – Європейський Союз”. Європейська політика сусідства, схваленому Кабінетом Міністрів України та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом<sup>1</sup>. Зазначимо, що п. 2.3.5 “Інші ключові сфери” цього Плану визначено основні завдання у сфері фінансового контролю, які безпосередньо пов’язані з питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема: підвищити прозорість управління державними фінансами, включаючи розроблення й імплементацію стратегії модернізації системи обліку Державного казначейства України.

Цей міжнародний документ вперше визначив та закріпив принцип гармонізації світової та вітчизняної практики бухгалтерського обліку в бюджетній сфері через імплементацію міжнародних облікових підходів у сфері державного сектору до вітчизняного нормативного поля.

З метою забезпечення виконання поставленого завдання було розроблено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., яка міститься серед переліку заходів щодо виконання Плану дій Україна – ЄС, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 238-р (розд. 7, ст. 68). Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки” від 16.01.2007 № 34 визначає

Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>; Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>; Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 21.11.2002 № 228-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-iv>.

<sup>1</sup> План дій “Україна – Європейський Союз” Європейська політика сусідства : схвалено Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_693](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693).

загальні напрями вдосконалення бухгалтерського обліку та його організації в державному секторі держави<sup>1</sup>.

Завданнями Стратегії є перегляд вітчизняної методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, а також створення уніфікованого організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Загалом вона спрямована на вдосконалення: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньо- й довгостроковий періоди; порядку складання й виконання бюджету на основі програмно-цільового методу (ПЦМ) в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Внаслідок реалізації Стратегії очікується досягнення адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів; розроблення й запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та одержання інформації про фінансові операції, які здійснюються в державному секторі; установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державної казначейської служби України (ДКСУ) та суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору; вдосконалення системи підготовки й перепідготовки кадрів із питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення прозорості й відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності – надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Облік діяльності будь-якого суб'єкта державного сектору має особливості, обумовлені передусім необхідністю дотримання вимог законодавчих і нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні правовідносини в Україні. Таким чином, організація бухгалтерського обліку в

---

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.



бюджетній сфері, на відміну від обліку на підприємствах, має такі особливості: здійснюється в розрізі кодів бюджетної класифікації; не використовує таке поняття, як "професійне судження". Окремі операції суб'єктів державного сектору (державний внутрішній та зовнішній борг, бюджетні зобов'язання, надходження до бюджету, трансферти тощо) відсутні навіть у понятійному вигляді у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Мінфіном для підприємств організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в державному секторі також присвячено декілька рішень уряду, якими затверджено: Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні<sup>1</sup>, Стратегію модернізації системи управління державними фінансами<sup>2</sup>.

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачено такі завдання: адаптація національної нормативної бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом внесення змін до НП(С)БОДС; розроблення й затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти; затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, не відображених у міжнародних стандартах.

Стратегія модернізації системи управління державними фінансами передбачає продовження проведення розпочатих реформ модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та гармонізацію нормативно-правового забезпечення системи управління фінансами з нормами і правилами, прийнятими в державах – членах Європейського Союзу.

Реформування бюджетного обліку України пов'язане з єдністю мети і завдань розвитку всіх складових національної системи бухгал-

---

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

<sup>2</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.

терського обліку в контексті її гармонізації з міжнародними положеннями облікової теорії та практики, а також забезпеченням їх рівномірного розвитку<sup>1</sup>. Зазначені позиції закріплено Програмою реформування системи бухгалтерського обліку, яку затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706. Зокрема, в ній вказано, що кінцевою метою програми є формування нової системи бухгалтерського обліку в Україні, що сприятиме впровадженню економічних відносин ринкового спрямування. До основних завдань реформи національної системи бухгалтерського обліку<sup>2</sup> було віднесено: створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка надасть необхідну інформацію користувачам, передусім інвесторам; забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Виконання вказаних завдань мало здійснюватися насамперед через:

- законодавче закріплення визнаних у всьому світі принципів ведення бухгалтерського обліку;
- розроблення гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- удосконалення первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації;
- створення та затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, організацій та фінансових інституцій.

З метою прискорення реформування бюджетного бухгалтерського обліку в контексті визначених заходів ст. 1 п. 2 указу Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері” було закріплено положення про роз-

<sup>1</sup> Свірко С. В. Концепція розвитку обліку бюджетних установ в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародною практикою / С. В. Свірко // Вчені записки. – Вип. 5. – К. : КНЕУ. – 2003. – С. 117.

<sup>2</sup> Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

робку Мінфіном та ДКСУ НП(С)БОДС на основі міжнародних стандартів<sup>1</sup>.

На виконання вказаних заходів у порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами внесено окремі методологічні та ряд методичних змін<sup>2</sup>:

- сформовано та введено в дію новий план рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах та порядок його застосування (а пізніше – з 2013 р. – його уточнений варіант)<sup>3</sup>;
- в межах нового плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ розроблено детальну кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ (у т. ч. за уточненим планом рахунків 2013 р.)<sup>4</sup>;

<sup>1</sup> Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері : указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>.

<sup>2</sup> *Свірко С. В.* Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ. – 2001. – С. 55–59; *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік виконання кошторису в контексті процесів міжнародної інтеграції: сучасний стан та перспективи розвитку / С. В. Свірко // Матер. Міжнар. конф. “Міжнародні стандарти фінансової звітності – шлях до підвищення конкурентоздатності українських підприємств в умовах вступу до СОТ” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uasaa.org/ukr>; *Джога Р. Т.* Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України / Р. Т. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 4. – С. 20–21.

<sup>3</sup> Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>; Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>4</sup> Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?find=1&text=1&user=o78&text=%F0%E0%F5%F3%ED%EA&x=>

- оновлено методичне забезпечення обліку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і власних надходжень бюджетних установ<sup>1</sup>;
- удосконалено документи бухгалтерського оформлення, що використовуються в обліковому процесі бюджетних установ<sup>2</sup>.

11&y=5; Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>1</sup> Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>; Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>; Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання : постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/659-2002-%D0%BF>; Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки від 02.12.1997 № 127/138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>; Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Державного казначейства України від 04.11.2002 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0919-02>; Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету : наказ Державного казначейства України від 25.05.2004 № 89 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0716-04>; Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері : указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>; Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>2</sup> Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання : наказ Головного

Принципових змін зазнав бухгалтерський облік у фінансових органах. ДКСУ вперше, з моменту його утворення, Мінфіном поступово було передано функції з обліку виконання бюджетів<sup>1</sup>. Нова підсистема бухгалтерського обліку виконання бюджету була представлена у наказі Державного казначейства України “Про затвердження інструктивної бази” від 28.11.2000 № 119, яким затверджувались<sup>2</sup>:

- принципи бухгалтерського обліку виконання бюджетів;
- порядок формування облікової політики органів Державного казначейства України;
- план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органами Державного казначейства та його структура;
- пакет носіїв облікової інформації в органах Державного казначейства України;
- процедури бухгалтерського обліку щодо всіх об’єктів.

Основну роль у проведенні означених заходів як у сфері бухгалтерського обліку виконання кошторисів, так і бухгалтерського обліку виконання бюджетів відіграло Державне казначейство України. На сьогодні вказаний орган виконавчої влади реорганізовано у Державну казначейську службу України, до завдань якої в частині бухгалтерського обліку входять<sup>3</sup>:

---

ного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.1997 № 125/70 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0612-97>; Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання : наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.

<sup>1</sup> Питання Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>; Про Державне казначейство України : указ Президента України від 27.04.1995 № 335/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/335/95>.

<sup>2</sup> Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

<sup>3</sup> Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.

- ведення обліку бюджетних асигнувань та доведення до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витягів із розпису державного бюджету та зміни до нього;
- здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображення їх у звітності про виконання бюджету;
- ведення бухгалтерського обліку всіх операцій із виконання державного та місцевих бюджетів;
- здійснення у межах повноважень контролю за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складання та подання фінансової і бюджетної звітності;
- організація планово-фінансової роботи в апараті ДКСУ, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснення контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечення організації та вдосконалення бухгалтерського обліку.

Аналіз проведених перетворень, у контексті виконання визначених Програмою реформування бухгалтерського обліку завдань, а також стан бюджетного бухгалтерського обліку України свідчать про наявність ряду проблем, які потребували вирішення. До них належать<sup>1</sup>:

- певна децентралізація управління бухгалтерським бюджетним обліком (згідно з БКУ) і Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ регла-

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BE>; Фаріон А. І. Основні принципи і методи фінансування бюджетних установ / А. І. Фаріон // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 листоп. 2007 р. – Т. : ТНЕУ, 2007. – С. 400–403; Фаріон А. І. Фінансування за загальним та спеціальними фондами та їхній облік / А. І. Фаріон // Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя / Матер. наук.-практ. конф. “Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя”, 11 черв. 2010 р. – Т. : ТНЕУ, 2010. – С. 205–207.

- ментує ДКСУ; втім, органи Пенсійного фонду України та державних цільових фондів (Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань) (ДЦФ) застосовують методи ведення бухгалтерського обліку, які не встановлені ДКСУ);
- відсутність нормативно встановленого регламенту застосування методу нарахування та касового методу в межах бухгалтерського бюджетного обліку (бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань РБК); операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу; бухгалтерський облік у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться як за касовим методом, так і за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів));
  - застосування застарілих методів оцінювання активів (зростання вартісних меж зарахування активів до складу об'єктів необоротних активів, застарілі нормативи нарахування зносу на об'єкти необоротних активів призвели до спотворення справедливої вартості вказаних об'єктів у бухгалтерському обліку).

Важливим стратегічним питанням залишається розроблення НП(С)БОДС на основі МСБОДС.

Як зазначалося, Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки є основним путівником з реформування бюджетного обліку. Метою цієї стратегії є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

Основними напрямками реалізації Стратегії модернізації виступають<sup>1</sup>:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку: розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат; розроблення та запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – ЄПР), гармонізованого з бюджетною класифікацією;
- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом: удосконалення методології складання форм звітності та їх удосконалення; розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме: модернізацію фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах ПЦМ, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів ДКСУ за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами ДКСУ і СДС з використанням баз даних та інформаційних систем.

---

<sup>1</sup> Свірко С. В. Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів / С. В. Свірко // Проблеми функціонування підприємств різних форм власності : сб. науч. тр. – Вып. 1. – Т. II / НАН Украины. – Д. : Ин-т экономики пром-ти, 2008. – С. 63–64.



На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі сформовано перелік заходів із її реалізації (додаток А). Зазначимо, що окремі завдання не знайшли чіткого відображення у вказаному переліку заходів: йдеться про формування нового поля методичного забезпечення оновленої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Адже гармонізація бухгалтерського обліку в державному секторі з МСБОДС, а отже і формування нових методологічних та методичних підходів вказаної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку, призведе до необхідності оновлення нормативно-правового забезпечення як бухгалтерського обліку виконання кошторису, так і бухгалтерського обліку виконання бюджетів, яке виступає невід'ємною складовою бюджетного законодавства України.

Загалом, законодавство України являє собою сукупність чинних нормативно-правових актів, серед яких, згідно зі ст. 8 Конституції України, законодавчим актом найвищої юридичної сили виступає власне Конституція України<sup>1</sup>. Відповідно до наявних сфер суспільних відносин, в межах законодавства України можливо виокремити підсукупності законів, що належать до окремої ділянки, галузі права, а саме: цивільне законодавство, кримінальне, трудове, законодавство про банки і банківську діяльність, фінансове, антидемпінгове, антимонопольне, податкове законодавство тощо. Важливою складовою фінансового законодавства України виступає бюджетне законодавство, яке забезпечує регулювання бюджетних правовідносин. Бюджетне законодавство України має певну ієрархію, яка, відповідно до ст. 4 БКУ має такий вигляд<sup>2</sup>:

- 1) Конституція України;
- 2) БКУ;
- 3) Закон про Державний бюджет України на відповідний рік;

<sup>1</sup> Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&r=1309936556715078>; *Самойлов Є. А.* Бюджетне право як підгалузь фінансового права України: теоретико-правове обґрунтування / Є. А. Самойлов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4900>.

- 4) інші закони, що регулюють бюджетні відносини, які виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за його порушення, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу (додаток Б);
- 5) нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, прийняті на підставі і на виконання БКУ, Закону про Державний бюджет України та інших законів України, зазначених у попередньому пункті (додаток Б);
- 6) нормативно-правових актів органів виконавчої влади, прийнятих на підставі і на виконання БКУ, Закону про Державний бюджет України та інших законів України, зазначених у попередніх пунктах (додаток Б);
- 7) рішення про місцевий бюджет;
- 8) рішення органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до БКУ, перерахованих нормативно-правових актів.

БКУ обіймає центральну позицію в бюджетному законодавстві України і є його постійною складовою, яка визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетні відносини та відповідальність за порушення бюджетного законодавства<sup>1</sup>. Вказаний нормативний документ являє собою кодифікований нормативно-правовий акт, який забезпечує детальне правове регулювання бюджетної сфери суспільних відносин і має структурний розподіл на частини, розділи, підрозділи, статті, що певною мірою відображають зміст бюджетного процесу<sup>2</sup>.

Структуру БКУ наведено в табл. 1.1.

Зауважимо, що серед інших положень, БКУ визначає первинні положення щодо ведення вітчизняного бюджетного обліку. Проведені у 2010 р. оновлення вказаного законодавчого акту були здійснені безпосередньо на виконання Стратегії модернізації системи бух-

<sup>1</sup> Бюджетне право України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.vuzlib.net/fp\\_1/4.htm](http://www.vuzlib.net/fp_1/4.htm).

<sup>2</sup> Кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Кодекс>.

Таблиця 1.1

**Структура БКУ**

№ розділу	№ глави	Назва розділу або глави
Розділ 1	Бюджетна система України та основи бюджетного процесу	
	Глава 1	Загальні положення
	Глава 2	Бюджетна система України та її принципи
	Глава 3	Фінансування бюджету (дефіцит, профіцит) та державний (місцевий) борг
	Глава 4	Бюджетний процес та його учасники
Розділ 2	Державний бюджет України	
	Глава 5	Доходи, видатки та кредитування Державного бюджету України
	Глава 6	Складання проекту Державного бюджету України
	Глава 7	Розгляд та затвердження Державного бюджету України
	Глава 8	Виконання Державного бюджету України
	Глава 9	Внесення змін до закону про Державний бюджет України
Глава 10	Бухгалтерський облік та звітність про виконання Державного бюджету України	
Розділ 3	Місцеві бюджети	
	Глава 11	Надходження та витрати місцевих бюджетів
	Глава 12	Складання, розгляд, затвердження та звітність місцевих бюджетів
Розділ 4	Міжбюджетні відносини	
	Глава 13	Загальні положення
	Глава 14	Розмежування видатків між бюджетами
	Глава 15	Розрахунок видатків, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів
	Глава 16	Міжбюджетні трансферти
Розділ 5	Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства	
	Глава 17	Контроль за дотриманням бюджетного законодавства
	Глава 18	Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства

Складено за: Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>

галтерського обліку в державному секторі та Стратегії модернізації системи управління державними фінансами<sup>1</sup>. Розглянемо основні положення БКУ з позиції нормативного забезпечення вітчизняного бюджетного обліку.

Загальними положеннями бюджетної системи України визначено відносини, що регулюються БКУ, та основні терміни (додаток В). Крім того, загальні положення БКУ визначають бюджетний період, який починається для всіх бюджетів України 1 січня та закінчується 31 грудня одного і того ж року, та встановлюють склад бюджетного законодавства України<sup>2</sup>.

Фундаментальними положеннями бюджетної системи України виступають її структура, склад її принципів та бюджетна класифікація. БКУ зазначає, що бюджетна система України складається з державного та місцевих бюджетів, при цьому місцевими бюджетами виступають бюджет АР Крим, обласні, районні та бюджети місцевого самоврядування; для здійснення аналізу та прогнозування економічного та соціального розвитку держави загалом та бюджетної системи зокрема, в межах бюджетного процесу України складається зведений бюджет, що включає сукупність показників бюджетів<sup>3</sup>.

Важливою методологічною позицією бюджетної системи України виступають її принципи (рис. 1.1).

Зазначимо, що вказані принципи бюджетної системи України безпосередньо впливають на порядок регламентації вітчизняного бюджетного обліку (єдність керівництва), а також формування завдання бюджетного обліку (забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів, дотримання фінансової дисципліни, надання достовірної інформації для управління).

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BE>; Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>3</sup> Там само.

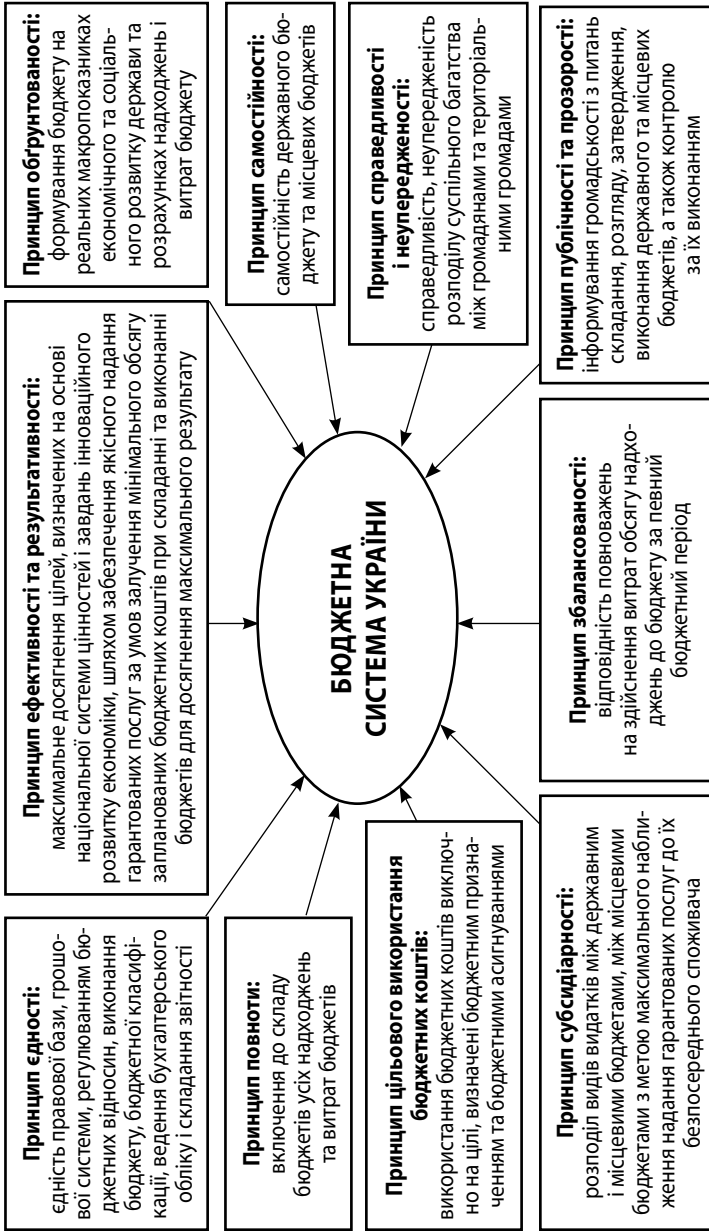


Рис. 1.1. Принципи побудови бюджетної системи України

Складено за: Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Інструментом забезпечення єдності бюджетної системи виступає бюджетна класифікація, яка являє собою єдине систематизоване згрупування доходів, видатків (у тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів, які є обов'язковими для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень<sup>1</sup>.

Відповідно до БКУ бюджетна класифікація поділяється на такі складові:

- 1) доходи бюджету;
- 2) видатки та кредитування бюджету;
- 3) фінансування бюджету;
- 4) борг.

Варто зауважити, що за ст. 8 БКУ бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади АР Крим, органів місцевого самоврядування, інших РБК, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Зважаючи на перераховані складові фінансового управління бюджетною системою, очевидно є виключна роль бюджетної класифікації також у бюджетному обліку, який охоплює як бухгалтерський облік виконання бюджетів, так і бухгалтерський облік виконання кошторисів.

У межах бюджетної системи України будь-який бюджет за внутрішньою побудовою може складатися із загального та спеціального фондів. Згідно зі ст. 13 БКУ, складовими загального фонду бюджету виступають:

- всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету;

---

<sup>1</sup> Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін. – К. : АВТ, 2004. – С. 23.

- всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету;
- кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету);
- фінансування загального фонду бюджету.

До складу спеціального фонду бюджету входять:

- доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;
- видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);
- кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);
- фінансування спеціального фонду бюджету.

Слід зауважити, що остання редакція БКУ визначає детальний склад власних надходжень бюджетних установ та порядок їх використання, який раніше встановлювався постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення” від 17.05.2002 № 659<sup>1</sup>. Внесене уточнення в БКУ в частині цієї складової спеціального фонду є цілком закономірним та виправданим, зважаючи на необхідність чіткого визначення усіх складових спеціального фонду бюджетів.

Відповідно до БКУ бюджет може бути затверджено як з профіцитом (з метою погашення боргу, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів та придбання цінних паперів), так і з дефіцитом (у разі наявності обґрунтованих джерел фінансування)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання : постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/659-2002-%D0%BE>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Згідно зі ст. 15 БКУ джерелами фінансування бюджету є:

- кошти від державних (місцевих) внутрішніх та зовнішніх запозичень;
- кошти від приватизації державного майна (включаючи інші надходження, безпосередньо пов'язані з процесом приватизації) – щодо державного бюджету;
- повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів;
- вільний залишок бюджетних коштів з дотриманням умов, визначених БКУ.

Найбільш вагомим джерелом фінансування бюджету виступають кошти від державних (місцевих) зовнішніх та внутрішніх запозичень. Відповідно до ст. 16 БКУ державні внутрішні та зовнішні запозичення здійснюються в межах, визначених законом про Державний бюджет України, з дотриманням граничного обсягу державного боргу<sup>1</sup>.

Кредити (позики) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів) залучаються державою на підставі міжнародних договорів України і відносяться до державних зовнішніх запозичень (кошти для реалізації таких інвестиційних програм (проектів), а також витрати на обслуговування та погашення відповідних кредитів (позик) передбачаються у законі про Державний бюджет України протягом усього строку дії кредитних договорів). Зовнішні запозичення можуть здійснювати і місцеві бюджети, але тільки міські ради населених пунктів з чисельністю понад триста тисяч жителів за офіційними даними органів державної статистики на час ухвалення рішення про здійснення місцевих запозичень, при цьому місцеві зовнішні запозичення шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій можуть здійснювати всі міські ради. Місцеві внутрішні запозичення мають право здійснювати Верховна Рада АР Крим та міські ради<sup>2</sup>.

Вагомим положенням БКУ є обмеження щодо запозичень бюджетних установ, яке наведено в п. 4 ст. 16: "...бюджетна установа не

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Там само.



має права здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених Бюджетним кодексом України) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету)...”<sup>1</sup>.

Важливим об’єктом регламенту БКУ виступає бюджетний процес, який, відповідно до ст. 19 вказаного законодавчого акта, містить такі стадії:

- складання проектів бюджетів;
- розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Згідно з БКУ у бюджетному процесі як на рівні державного бюджету, так і місцевих бюджетів застосовується ПЦМ, який являє собою метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу<sup>2</sup>. Складовими ПЦМ є бюджетні програми, їхні відповідальні виконавці, паспорти, результативні показники. Зауважимо, що невід’ємними елементами бюджетного процесу виступає контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Учасниками бюджетного процесу виступають органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов’язками з управління бюджетними коштами); до їх складу входять головні розпорядники бюджетних коштів (ГРК), РБК нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів. У процесі планування та виконання державного та місцевих бюджетів учасники бюджетного процесу вступають у відносини з приводу бюджетних призначень,

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Управління державним бюджетом України : підручник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – С. 184.

асигнувань та зобов'язань. Тезаурус Бюджетного кодексу України вказує, що<sup>1</sup>:

- бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане згідно з бюджетним призначенням, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;
- бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому;
- бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане БКУ, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

У додатку В наведено перелік основних термінів бюджетного законодавства, що закріплені ст. 2 БКУ.

З метою реалізації принципу публічності та прозорості бюджетної системи, БКУ описує механізм забезпечення доступності інформації про бюджет, відповідно до якого оприлюдненню підлягають (відповідальним органом за оприлюднення виступає Мінфін):

- проект закону про Державний бюджет України;
- закон про Державний бюджет України з додатками, які є його невід'ємною частиною;
- інформація про виконання Державного бюджету України за підсумками місяця, кварталу та року;
- інформація про виконання зведеного бюджету України;
- інша інформація про виконання Державного бюджету України.

На рівні місцевих бюджетів оприлюдненню підлягає інформація про місцеві бюджети, при цьому відповідальними органами за таке оприлюднення виступають Верховна Рада АР Крим, Рада міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування. Інформація про виконання Державного бюджету

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

України та місцевих бюджетів (крім бюджетів сіл і селищ) підлягає обов'язковій публікації не пізніше 1 березня року, що настає за роком звіту: Державного бюджету України – в газетах “Голос України” та “Урядовий кур’єр”; місцевих бюджетів – у газетах, визначених Верховною Радою АР Крим, відповідними місцевими радами<sup>1</sup>.

Як зазначалося, структура бюджетної системи передбачає наявність державного та місцевих бюджетів. Порядку регламентації планування, розгляду, затвердженню та виконанню Державного бюджету України присвячено розділ 2 БКУ. З метою чіткого визначення складу надходжень, що формують доходи державного бюджету, його видатків (у тому числі таємних) та кредитування як у процесі планування, так і виконання державного бюджету в БКУ здійснено їх ідентифікацію. Плануванню Державного бюджету України передують розроблення Основних напрямів бюджетної політики Мінфіном спільно з іншими центральними органами виконавчої влади. Розроблення проекту Державного бюджету України здійснюється Мінфіном на ґрунті Основних напрямів бюджетної політики та аналізу бюджетних запитів головних РБК, при цьому на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди та аналізу виконання бюджету у попередніх та поточному бюджетних періодах визначається загальний рівень доходів, видатків і кредитування бюджету та оцінюється обсяг фінансування бюджету для складання проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Сформований проект Державного бюджету України у формі проекту закону про Державний бюджет України разом з пояснювальними матеріалами подається Мінфіном до схвалення Кабінетом Міністрів України. Відповідно до ст. 39 розгляд та затвердження Державного бюджету України відбувається у Верховній Раді України за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

Центральним етапом бюджетного процесу виступає стадія виконання бюджету. Відповідно до БКУ виконання Державного бюджету України перебуває у віданні Кабінету Міністрів України, при цьому

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Мінфін здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів, яке здійснює ДКСУ (діяльність якої спрямовується і координується через Міністра фінансів України) на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України (НБУ)<sup>1</sup>. Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань РБК та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;
- ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

Виконання державного бюджету за доходами передбачає контроль справляння надходжень бюджету, їх бухгалтерський облік та зарахування на єдиний казначейський рахунок, здійснення повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету. Стадіями виконання бюджету за видатками та кредитуванням виступають<sup>2</sup>:

- встановлення бюджетних асигнувань РБК на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування ПЦМ у бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;
- взяття бюджетних зобов'язань;
- отримання товарів, робіт і послуг;
- здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

<sup>1</sup> Бюджетне законодавство України / уклад. І. С. Тимошук. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – С. 57.

<sup>2</sup> Бюджетне законодавство України / уклад. І. С. Тимошук. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – 372 с.

- використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

До Державного бюджету України можуть бути внесені зміни, які пов'язані з перевиконанням надходжень державного бюджету, а також скороченням видатків і кредитуванням його загального фонду. Відповідно до ст. 55 БКУ<sup>1</sup>: скороченню не підлягають захищені статті видатків Державного бюджету України (видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень), до складу яких входять видатки на: оплату праці працівників бюджетних установ; нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів; забезпечення продуктами харчування; оплату комунальних послуг та енергоносіїв; обслуговування державного боргу; поточні трансферти населенню; поточні трансферти місцевим бюджетам; підготовку кадрів вищими навчальними закладами I–IV рівнів акредитації; забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування; фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки; роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему.

У контексті загальної тематики наукового дослідження, важливою позицією БКУ виступає сфера бухгалтерського обліку та звітності про виконання державного бюджету, яка виступає основою інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетної системи України. Згідно зі ст. 56 БКУ, регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів перебуває у віданні Мінфіну. Як зазначалося, бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України (активів та зобов'язань держави) здійснюють органи ДКСУ, при цьому надходження та витрати бюджету обліковуються суцільно у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників, а також мають відобразитися на рахунках у

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури; бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку<sup>1</sup>. Усі бухгалтерські записи мають підтверджуватися документально.

Нова редакція БКУ передбачає встановлення регламенту організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ. Так, ст. 56 вказує, що завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах – головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України; призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються за погодженням з ДКСУ відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України. Відмітимо, що положення БКУ щодо організації роботи бухгалтерських служб бюджетних установ є наслідком виконання завдань щодо реалізації заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України (Додаток А.1).

Порядок закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду регламентується ст. 56 БКУ, згідно з якою ДКСУ закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання бюджету не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду (порядок закриття рахунків поточного бюджетного періоду та відкриття рахунків наступного бюджетного періоду визначається Мінфіном). Залишки коштів державного бюджету на кінець бюджетного періоду установ України, які функціонують за кордоном, на рахунках, відкритих у банківських установах країн їх місцезнаходження, зберігаються на таких рахунках для здійснення видатків у наступному бюджетному періоді відповідно до кошторисів. На кінець бюджетного періоду ДКСУ збе-

<sup>1</sup> Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/1002290/\\_nehudlit\\_-\\_Vyuzdzhennii\\_Kodeks\\_Ukraini\\_Naukovo-praktichniii\\_komentar.html](http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/1002290/_nehudlit_-_Vyuzdzhennii_Kodeks_Ukraini_Naukovo-praktichniii_komentar.html); Управління державним бюджетом України : підручник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – С. 405–406.

рігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету та субвенцій із спеціального фонду державного бюджету на рахунках спеціального фонду місцевих бюджетів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду державного бюджету. Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданим на розгляд до Верховної Ради України, ГРК зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного бюджетного періоду. Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони здійснені.

Згідно зі ст. 58 БКУ, звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність: фінансова звітність складається відповідно до НП(С)БОДС; бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації<sup>1</sup>.

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Мінфіном. Зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються ДКСУ, яка зобов'язана забезпечувати достовірність інформації про виконання Державного бюджету України. Головний бухгалтер бюджетної установи забезпечує складання та подання фінансової і бюджетної звітності відповідно до встановлених вимог. БКУ визначає загальну класифікаційну ознаку звітності про виконання Державного бюджету України – за періодичністю подання. За цією ознакою звітність про виконання Державного бюджету України поділяється на оперативну, місячну, квартальну та річну.

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Місячний звіт подається ДКСУ Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Мінфіну не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України, про використання коштів з резервного фонду державного бюджету, про перелік здійснених операцій з державним боргом, про надані державні гарантії подаються ДКСУ Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Мінфіну не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1 числа другого місяця, що настає за звітним. Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, місячний звіт про податковий борг та про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності), подаються органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним<sup>1</sup>.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається ДКСУ Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Мінфіну не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу (склад квартального звіту про виконання Державного бюджету України представлено у додатку Г.1). Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну інформацію про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг не пізніше 50 днів після закінчення кварталу (не пізніше 70 днів після закінчення року), а також про суми списаного податкового боргу (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) і про розстрочені та відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків не пізніше 35 днів після закінчення кварталу. Мінфін у двотижневий строк після отримання квартального звіту про вико-

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.



нання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України<sup>1</sup>.

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається КМУ Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним (склад річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України представлено у додатку Г.2). Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання КМУ річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України з оцінкою ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом. Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України<sup>2</sup>.

Окремий розділ БКУ присвячено питанням планування, виконання та звітування з виконання місцевих бюджетів. Відповідно до ст. 63 місцевий бюджет складається з надходжень і витрат на виконання повноважень органів влади АР Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування, які становлять єдиний баланс відповідного бюджету (склад надходжень та витрат місцевих бюджетів встановлюють ст. 64–73 БКУ<sup>3</sup>). Відповідно до порядку складання проектів місцевих бюджетів Мінфін доводить Раді міністрів АР Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад особливості складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний період. ГРК організують розроблення бюджетних запитів для подання місцевим фінансовим органам у терміни та порядку, встановлені

<sup>1</sup> Управління державним бюджетом України : підручник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – 816 с.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>3</sup> Там само.

цими органами, при цьому забезпечуючи своєчасність, достовірність та зміст поданих місцевим фінансовим органам бюджетних запитів, які мають містити всю інформацію, необхідну для аналізу показників проекту місцевого бюджету, згідно з вимогами місцевих фінансових органів. Місцеві фінансові органи на будь-якому етапі складання і розгляду проектів місцевих бюджетів здійснюють аналіз бюджетного запиту, поданого ГРК, з точки зору його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів; на основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідно Раді міністрів АР Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад. Після схвалення Кабінетом Міністрів України та прийняттям проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні Кабінет Міністрів України у встановленому порядку забезпечує доведення до Ради міністрів АР Крим, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам відповідних місцевих рад відповідних показників, що є підставою для складання Радою міністрів АР Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами відповідних місцевих рад проектів місцевих бюджетів і підготовки проектів рішень про відповідні місцеві бюджети.

Відповідно до ст. 78 виконання місцевих бюджетів забезпечує Рада міністрів АР Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад або сільські голови (якщо відповідні виконавчі органи не створені згідно із законом), при цьому: місцеві фінансові органи здійснюють загальну організацію та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, а також координують діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету; територіальні органи ДКСУ; здійснюють казначейське обслуговування місцевих бюджетів (ведуть облік усіх надходжень, що належать місцевим бюджетам, та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, погодженим з відповідними місцевими фінансовими органами, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – С. 50–51.

Склад та порядок формування звітності про виконання місцевих бюджетів визначається наведеними вимогами щодо звітності про виконання Державного бюджету України. Порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів має зрозумілі з точки зору рівня бюджету особливості. Так, ДКСУ складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами. Зведені показники звітності про виконання бюджетів одночасно подаються територіальними органами ДКСУ відповідно Мінфіну, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад на умовах, передбачених частиною першою цієї статті. Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають місцевим фінансовим органам відповідні місячні та квартальні звіти. Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради АР Крим, відповідної місцевої ради Радою міністрів АР Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради або сільським головою (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради АР Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету АР Крим), комісією з питань бюджету Верховної Ради АР Крим, відповідної місцевої ради, після чого Верховна Рада АР Крим, відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу<sup>1</sup>.

Традиційно важливою складовою бюджетного процесу України виступають міжбюджетні відносини, які являють собою відносини між державою, АР Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України. Метою регулювання міжбюджетних відносин є забезпечення відповідності повноважень на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами за бюджетами, та фінансових ресурсів, які мають забезпечувати виконання цих повноважень. БКУ (ст. 82–93) чітко визначає види видатків бюджетів, джерела їх здій-

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – С. 52.

снення, забезпечення здійснення видатків, порядок передачі державою прав на здійснення видатків, критерії розмежування видатків між місцевими бюджетами та механізм розмежування видатків між бюджетами загалом<sup>1</sup>.

Важливою ланкою зв'язку виконання державного та місцевих бюджетів є механізм міжбюджетних трансфертів, який реалізується за допомогою дотацій вирівнювання; субвенцій; коштів, що передаються до державного бюджету та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів; додаткових дотації. Перерахунок міжбюджетні трансфертів у порядку, встановленому ст. 108 БКУ<sup>2</sup>, здійснюють відповідні органи ДКСУ.

Результатом вирішення завдань щодо реалізації плану заходів із модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі стало визначене у ст. 112 БКУ<sup>3</sup> коло повноважень ДКСУ з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. До таких повноважень, зокрема, належить здійснення контролю за:

- 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням і поданням фінансової та бюджетної звітності;
- 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- 3) відповідністю кошторисів РБК показникам розпису бюджету;
- 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань РБК відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування ПЦМ у бюджетному процесі);
- 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Аналіз представлених позицій БКУ вказує на визначення в межах бюджетної системи та бюджетного процесу наявних об'єктів бюджетного обліку через опис механізмів проведення операцій з різними активами та зобов'язаннями, а також розширення позицій щодо загальних положень регламентації бухгалтерського обліку в процесі виконання державного та місцевих бюджетів, положень організації

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309\\_936556715078](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309_936556715078).

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

роботи облікових підрозділів бюджетних установ, та уточнення повноважень ДКСУ в процесі виконання державного та місцевих бюджетів. Дослідження вказаних нововведень свідчить про здійснення останніх на виконання п. 1 бл. 1 та п. 13–14 бл. 3 Плану заходів щодо модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Для закріплення позицій БКУ щодо організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ було оновлено склад бюджетного законодавства через затвердження у 2011 р. трьох нових нормативних актів: Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи і Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи, Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень<sup>1</sup>. Розглянемо основні положення зазначені нормативні документи.

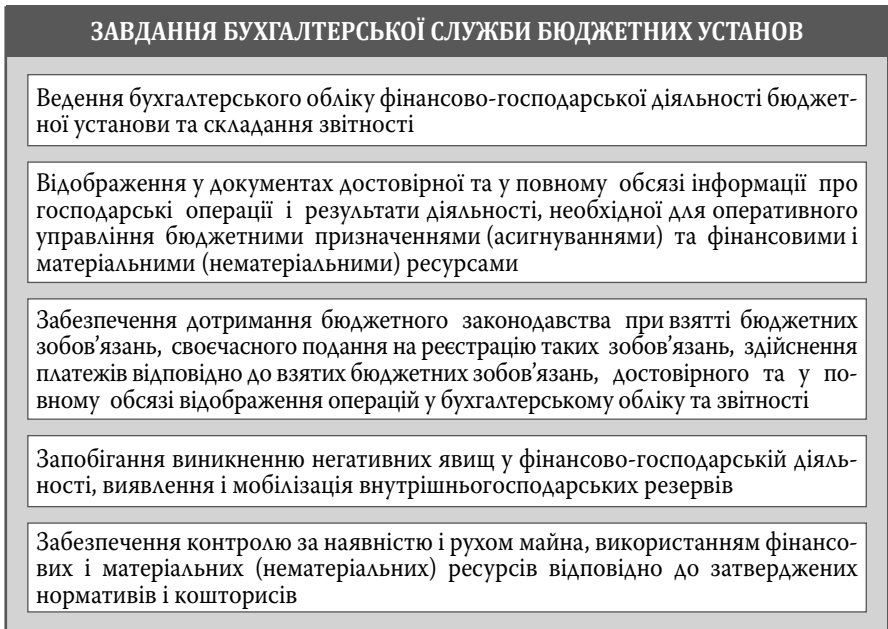
Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи. Залежно від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи це може бути окремий департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Такі обов'язки може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником бюджетної установи (або його заступником), якому безпосередньо підпорядковується бухгалтерська служба.

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0281-11>; Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>; Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 1537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>.

Бухгалтерська служба у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також Положенням про бухгалтерську службу.

Завдання бухгалтерської служби бюджетної установи наведено на рис. 1.2.

Бухгалтерська служба бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, здійснює методичне управління та контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності у таких установах.



**Рис. 1.2. Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ**

Складено за: Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>.

Відповідно до покладених на неї завдань бухгалтерська служба повинна:

- здійснювати бухгалтерський облік згідно з нормативно-правовими актами із ведення бухгалтерського обліку, в тому числі з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;
- складати на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність, а також державну статистичну, зведену й іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;
- здійснювати поточний контроль за: дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах ДКСУ та здійсненням платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань; правильністю зарахування та використання власних надходжень бюджетної установи; веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності, дотриманням бюджетного законодавства та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку бухгалтерськими службами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;
- своєчасно подавати звітність відповідним користувачам;
- своєчасно та у повному обсязі перераховувати податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;
- забезпечувати дотримання вимог нормативно-правових актів щодо: використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу;
- проводити аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, стосовно причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляти та здійснювати заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організувати та проводити роботу з її списання відповідно до законодавства;
- забезпечувати: дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, що закуповуються за бюджетні

- кошти; достовірність та правильність оформлення інформації, включеної до реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань; повноту та достовірність даних підтвердних документів, які формуються та подаються в процесі казначейського обслуговування; зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складання звітності, а також звітності; користувачів у повному обсязі правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан бюджетної установи, результати її діяльності та рух бюджетних коштів; відповідні структурні підрозділи бюджетної установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складання економічно обґрунтованих розрахунків собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;
- брати участь у роботі з оформлення матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;
  - розробляти та забезпечувати здійснення заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни її працівників та працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;
  - здійснювати заходи щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства.

Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”<sup>1</sup> закріплено певні права бухгалтерська служби бюджетних установ, а саме: представляти бюджетну установу в установленому порядку з питань, що належать до компетенції бухгалтерської служби, в органах

<sup>1</sup> Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>.



державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загально-обов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності; встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби структурними підрозділами бюджетної установи первинних документів для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням; одержувати від структурних підрозділів бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані, необхідні відомості, довідки та інші матеріали, а також пояснення до них; вносити керівникові бюджетної установи пропозиції щодо вдосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, здійснення поточного контролю, провадження фінансово-господарської діяльності.

Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові. Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня керівником бюджетної установи за погодженням з: ДКСУ у разі, коли бюджетна установа є головним розпорядником коштів державного бюджету; органом ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи у разі, коли така установа є ГРК місцевого бюджету; органом ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи після погодження з керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є РК нижчого рівня державного або місцевого бюджету. Погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера керівником бюджетної установи здійснюється в порядку, встановленому Мінфіном. Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду головного бухгалтера орган ДКСУ надсилає протягом 10 робочих днів з дня отримання відповідного подання керівника бюджетної установи. У разі порушення порядку призначення на посаду головного бухгалтера, звітність та документи, підписані особою, що обіймає вказану посаду без дотримання встановлених вимог, органами ДКСУ не приймаються.

Головний бухгалтер (особа, що претендує на посаду головного бухгалтера) повинен відповідати вимогам до професійно-кваліфікаційного рівня (рис. 1.3).

**ВИМОГИ ДО ПРОФЕСІЙНО-КВАЛІФІКАЦІЙНОГО РІВНЯ  
ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

**Головного бухгалтера бюджетної  
установи, якій підпорядковані інші  
бюджетні установи**

Мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менш як п'ять років, досвід роботи на керівних посадах не менш як три роки на державній службі, за фахом та на керівних посадах не менш як п'ять років

**Головного бухгалтера бюджетної  
установи, яка підпорядкована  
іншій бюджетній установі**

Мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менш як три роки, досвід роботи на керівних посадах не менш як два роки в галузі економіки та фінансів, стаж роботи за фахом не менш як три роки та на керівних посадах не менш як два роки

Знати закони, інші акти законодавства з питань регулювання господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку, у тому числі нормативно-правові акти Національного банку України, нормативно-правові акти Мінфіну щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, а також основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організації документообігу за розділами обліку, форми та порядок проведення розрахунків, порядок приймання, передачі товарно-матеріальних та інших цінностей, зберігання і витрачання коштів, правила проведення та оформлення результатів інвентаризації активів і зобов'язань, основні принципи роботи на комп'ютері та відповідні програмні засоби

**Рис. 1.3. Вимоги до професійно-кваліфікаційного рівня головного  
бухгалтера бюджетних установ**

Складено за: Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>.

Окрім того, у разі, якщо в бюджетній установі не створено бухгалтерської служби, до особи, що претендує на посаду спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби бюджетної установи, висуваються такі вимоги: мати вищу освіту від-

повідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста та стаж роботи за фахом не менш як три роки або бакалавра, молодшого спеціаліста та стаж роботи за фахом не менш як п'ять років.

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, за результатами якої оформляється відповідний акт. Копія такого акта надсилається бюджетній установі, якій підпорядковується бюджетна установа. Прийняття (передача) справ головним бухгалтером може здійснюватися за участю представника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа.

Головний бухгалтер бюджетних установ наділений вагомими функціональними обов'язками, правами та повноваженнями (додаток Д).

Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові.

У разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, головний бухгалтер інформує у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання цього розпорядження повторно, надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові органу ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи відповідне повідомлення. Керівник органу ДКСУ розглядає в триденний строк отримане повідомлення та здійснює у разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства заходи відповідно до законодавства, про що інформує у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера. Якщо факт порушення не встановлено, керівник зазначеного органу інформує про це у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера.

Головний бухгалтер або особа, яка його заміщує, не може отримувати безпосередньо за чеками та іншими документами готівкові кошти і товарно-матеріальні цінності, а також виконувати обов'язки керівника бюджетної установи на період його тимчасової відсутності. За тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустки, тимчасової втрати працездатності тощо) виконання його

обов'язків покладається на заступника головного бухгалтера, а у разі відсутності заступника головного бухгалтера відповідно до наказу керівника бюджетної установи – на іншого працівника бухгалтерської служби.

Організація та координація діяльності головного бухгалтера, контроль за виконанням ним своїх повноважень здійснюються ДКСУ шляхом встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державному секторі, погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера, оцінювання його діяльності. У разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень головний бухгалтер несе відповідальність згідно із законами.

Зауважимо, що ця Постанова набрала чинності з 1 березня 2011 р., крім положень щодо застосування НП(С)БОДС, які набирають чинності з 1 січня 2015 р.

Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи” від 21.02.2011 № 214, по суті, продовжує представлені позиції щодо головного бухгалтера вказаних суб'єктів господарювання. Вказаним нормативним актом визначаються організаційні засади погодження ДКСУ призначення на посаду та звільнення з посади керівника бухгалтерської служби бюджетної установи – головного бухгалтера. Зупинимось на його основних позиціях.

Питання призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера порушується перед органами ДКСУ керівником бюджетної установи за наявності вакансії або підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Для погодження кандидатури на посаду головного бухгалтера керівником бюджетної установи надсилається подання про погодження призначення на посаду (далі – подання про призначення) головного бухгалтера протягом місяця з дня утворення вакансії до:

- 1) ДКСУ у разі, коли бюджетна установа є ГРК державного бюджету;
- 2) органу ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи у разі, коли така установа є ГРК місцевого бюджету;
- 3) органу ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи після погодження керівником та головним бухгалтером бю-

джетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є РК нижчого рівня державного або місцевого бюджету.

Після здійснення керівником бюджетної установи подання про призначення головного бухгалтера, перевірки представлених документів та прийняття їх до розгляду органом ДКСУ встановлюється дата проведення співбесіди і відкривається Картка погодження. Про дату, час та місце проведення співбесіди інформується особа, яка претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи. Співбесіду проводять керівники структурних підрозділів органу ДКСУ, на яких покладено обов'язки з координації діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контролю за виконанням ними своїх повноважень, кадровою службою і заступником керівника органу ДКСУ. Результати проведеної співбесіди зазначаються у Картці погодження. Під час співбесіди перевіряється відповідність кандидата професійно-кваліфікаційним вимогам, встановленим Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (додаток Е). За результатами співбесіди та на підставі інформації, зазначеної у Картці погодження, органом ДКСУ готується Висновок про погодження (відмову у погодженні) призначення (звільнення).

Як зазначалося, для погодження звільнення з посади головного бухгалтера керівником бюджетної установи надсилається до відповідного органу ДКСУ подання щодо погодження звільнення з посади головного бухгалтера на наступний день після виникнення підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Якщо головний бухгалтер заперечує проти звільнення з підстав, зазначених у п. 2 ч. 1 ст. 40 Кодексу законів про працю України, а саме: виявленої невідповідності працівника займаній посаді або виконуваній роботі внаслідок недостатньої кваліфікації або стану здоров'я, які перешкоджають продовженню цієї роботи, а також у разі відмови у наданні допуску до державної таємниці або скасування допуску до державної таємниці, якщо виконання покладених на нього обов'язків вимагає доступу до державної таємниці<sup>1</sup>, орган ДКСУ здійснює такі дії (додаток Г.2).

<sup>1</sup> Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

За результатами зазначених заходів органом ДКСУ надається погодження або відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера, що оформляється Висновком. Відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера надається за причин, наведених у додатку Е.

Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду головного бухгалтера надсилається органом ДКСУ із супровідним листом керівнику бюджетної установи протягом десяти робочих днів з дня отримання відповідного подання. Висновок про погодження (відмову в погодженні) звільнення з посади головного бухгалтера надсилається органом ДКСУ із супровідним листом керівнику бюджетної установи з урахуванням дати звільнення, зазначеної у поданні про звільнення. Копія наказу (іншого розпорядчого документа) про призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера надсилається бюджетною установою відповідному органу ДКСУ протягом п'яти робочих днів після його видання. Подання про призначення, подання про звільнення та документи, які додаються до них, Картка погодження, копія Висновку, засвідчена в установленому порядку, із копією супровідного листа залишаються у справі відповідного органу ДКСУ.

## **1.2. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ТА ПІДХОДИ ДО ЇХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

Подальшої уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектору в національну систему бухгалтерського обліку.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору.

Необхідно зазначити, що МСБОДС являють собою офіційно прийняті вимоги до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), виданих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відомою раніше, як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування держав-

ного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально збережено підходи, визначені в МСБО, якщо з того чи іншого питання обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей в державному секторі.

МСБОДС поширюється на всіх суб'єктів державного сектору за винятком державних комерційних підприємств.

Під терміном “державний сектор” у 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, агенції, правління, комісії та підприємства).

Відповідно до п. 2 ст. 22 Господарського кодексу України<sup>1</sup> до суб'єктів державного сектору економіки належать суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до органів державного сектору в Україні належать<sup>2</sup>:

- міністерства, інші центральні й місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні та комунальні підприємства, установи й організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більше ніж 50 % акцій (часток, паїв) належать державі або суб'єктам комунальної власності;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи й організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються в їх розпорядженні в разі надання їм подат-

<sup>1</sup> Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

<sup>2</sup> Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.04.2005 № 158 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – С. 75.

кових пілг, державне чи комунальне майно (далі – державні ресурси) лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів.

Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, наведене в МСБОДС, що підтверджує відповідність розуміння поняття "державний сектор" в Україні міжнародній практиці.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, складена відповідно до МСБОДС, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Окрім того, вона може надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, згідно з юридичними і контрактними вимогами, включаючи фінансові ліміти, установлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору є дещо іншими порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектору. Фінансова звітність державного сектору – це ключова ланка в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Фінансовий звіт суб'єкта господарювання державного сектору згідно з МСБОДС має включати такі складові: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікову політику і примітки до фінансових звітів.

Облікова політика суб'єкта господарювання державного сектору, звітність якого складається відповідно до МСБОДС, повинна відповідати всім вимогам кожного застосованого міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору. При цьому інформація, що подається у фінансових звітах, має відповідати принципам доречності й достовірності.

Достовірність фінансової інформації трактується як достовірність обчислення фінансових результатів діяльності й характеристики фінансового стану, відображення економічної сутності господарських операцій, а не лише їхньої юридичної форми, нейтральність



подання даних, обачний вибір способів оцінювання, повнота в усіх суттєвих аспектах.

Слід зазначити, що трактування принципів облікової політики стосовно суб'єктів державного сектору також має специфічні аспекти. Так, відображення економічної сутності, що превалює над юридичною формою операцій, передбачене в МСБО, у МСБОДС тлумачаться вже як відображення не лише юридичної форми, а ще й економічної сутності. Це зумовлено функцією інформаційного забезпечення даними фінансової звітності, фінансового контролю ресурсів, наданих суб'єкту господарювання державного сектору.

Принцип безперервності, який передбачає під час складання фінансової звітності оцінку здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі, також має особливості. Вони зумовлені необхідністю при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошені структурні перебудови організаційних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування тощо. Тобто за певних умов дотримання принципу безперервності під час складання фінансової звітності може бути недоречним. Окрім того, цей принцип не поширюється на фінансову звітність органів державної влади.

На сьогодні в Україні не перекладені державною мовою шість Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (27 “Сільське господарство”; 28 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”; 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”; 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”; 31 “Нематеріальні активи”; 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента”).

Наведений аналіз методологічних і організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про наявність автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення засад бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність до умов функціонування суб'єктів у ринковому середовищі.

В рамках гармонізації економічних систем світової спільноти МСБОДС відводиться роль концептуальних положень. Концептуальні положення міжнародних стандартів, як правило, стають основою для стандартизації країною бухгалтерського обліку, яка допо-

внює відповідні стандарти з урахуванням соціально-економічного розвитку відповідної країни. При цьому важливим є вивчення теоретичних засад міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі та загальних базових позицій МСБОДС.

Загалом під “стандартизацією” розуміють “діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань з метою досягнення оптимального ступеня впорядкування у певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів та послуг їх функціональному призначенню, усуненню бар’єрів у торгівлі і сприянню науково-технічному співробітництву”<sup>1</sup>. Процес стандартизації має певні рівні, які залежать від масштабів його охоплення, як-то:

- міжнародна стандартизація (стандартизація, що проводиться на міжнародному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів усіх країн);
- регіональна стандартизація (стандартизація, що проводиться на відповідному регіональному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів країн певного географічного або економічного простору);
- національна стандартизація (стандартизація, що проводиться на рівні однієї країни).

Стандартизація, як і будь-який свідомий вид людської діяльності має мету, яка полягає у забезпеченні раціонального використання природних ресурсів; відповідності об’єктів стандартизації їх функціональному призначенню; інформуванні споживачів про якість продукції, процесів та послуг; підтримка розвитку і міжнародної конкурентоспроможності продукції та торгівлі товарами і послугами. Важливим питанням стандартизації є визначення ролі суб’єктів вказаного процесу і передусім держави. Так, відповідно до ст. 5 Закону України “Про стандартизацію” державна політика України у зазначеній сфері базується на таких принципах:

- забезпечення участі фізичних і юридичних осіб у розробленні стандартів та вільного вибору ними видів стандартів при виробництві чи постачанні продукції, якщо інше не передбачено законодавством;

<sup>1</sup> Про стандартизацію : закон України від 17.05.2001 № 2408-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2408-14>.

- відкритості та прозорості процедур розроблення і прийняття стандартів з урахуванням інтересів усіх заінтересованих сторін, підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняних виробників;
- доступності стандартів та інформації щодо них для користувачів;
- відповідності стандартів законодавству;
- адаптації до сучасних досягнень науки і техніки з урахуванням стану національної економіки;
- пріоритетності прямого впровадження в Україні міжнародних та регіональних стандартів;
- дотримання міжнародних та європейських правил і процедур стандартизації;
- участі у міжнародній (регіональній) стандартизації;
- прийняття і застосування органами стандартизації на території України Кодексу добросовісної практики з розроблення, прийняття і застосування стандартів відповідно до Угоди СОТ про технічні бар'єри в торгівлі, що є додатком до Маракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі 1994 р.

Отже, сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі відзначається спрямуванням на міжнародну стандартизацію вказаної облікової системи. Варто зазначити, що процеси облікової стандартизації не є ознакою сьогодення; ретроспективне дослідження розвитку державного рахівництва вказує на історичне проходження вказаною системою бухгалтерського обліку всіх рівнів стандартизації. Історія стародавнього світу свідчить про застосування певних однакових підходів до ведення державного рахівництва на рівні країн. Так, державний облік грецької школи стародавнього світу вирізнявся такими методологічними концептуальними особливостями<sup>1</sup>: записи здійснювались виключно на дощечках, оброблених гіпсом, а чернетками слугували глиняні черепки; нарівні з натуральним вимірником використовувався грошовий; у державному господарстві реєструвались виключно факти надходження та видачі готівкових коштів (серед операцій ми знаходимо свідчення і про залікові платежі, і про передання коштів до інших кас); зберігання

<sup>1</sup> Соколов Я. В. История бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 23–25.

монет здійснювалося за видами доходів: відповідно до кожного з них відкривався окремий глечик, який мав власний ідентифікаційний знак – певну літеру алфавіту; за кожним видом доходів закріплювався окремий вид видатків, кошти на покриття якого вилучалися виключно із потрібного глечика; за зберігання коштів та документів відповідали два державні чиновники: у першого зберігався ключ від приміщення, що слугувало за касу, у другого – ключ від кімнати, де містилися бухгалтерські документи, при цьому існувала чітка заборона на обмін цими ключами; звітність мала публічний характер: звіти державних установ вибивалися на мармурових або наносилися на бронзові дошки і виставлялися на народних зборах або вздовж доріг, вона надавалася періодично, була підконтрольною, при цьому при її складанні державні чиновники передусім повинні були скласти паралельний звіт на підставі первинних документів, а вже потім зіставляли з поданим до розгляду.

Державний облік латинян характеризувався чіткою регламентацією, яка проявлялася насамперед в обов'язковому виконанні принципу “нічого зі слів”. Реалізовувалося це положення через документування фактів господарської діяльності держави, завдяки чому воно набувало статусу обов'язкової умови ведення обліку; на випадок відсутності документального фіксування операцій складалися виправдувальні записи<sup>1</sup>.

Регіональний рівень стандартизації обліку в бюджетних установах та фінансових органах був притаманний вітчизняному бюджетному обліку радянських часів. Характерною була стандартизація підходів до всіх елементів методу: оцінювання, інвентаризації, калькулювання, документування, рахунків та подвійного запису, балансу та звітності<sup>2</sup>.

Етап міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі фактично розпочався з утворення в 1996 р. в межах Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – головного координую-

<sup>1</sup> Соколов Я. В. История бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 29; Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – С. 164.

<sup>2</sup> Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 40–53.

чого органу розвитку бухгалтерського обліку в світі – Комітету з питань державного сектору (далі – КДС), який є постійно діючий комітетом Правління МФБ. Головним завданням КДС – нині Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (РМСБОДС) – є розроблення програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме<sup>1</sup>:

- розроблення стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, а також сприяння їх добровільному прийняттю;
- розроблення та координація програм, покликаних сприяти розвитку освіти та проведенню науково-дослідних робіт у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі;
- заохочення до обміну інформацією між організаціями – членами МФБ та іншими зацікавленими сторонами і спрощення цього процесу.

Результатом діяльності РМСБОДС МФБ є МСБОДС, керівні положення, дослідження, тематичні документи<sup>2</sup>.

МСБОДС містять окремі вимоги щодо фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі з відповідними керівними положеннями у формі пояснювального та іншого матеріалу. Міжнародні стандарти для державного сектору є рекомендаціями, а отже не мають вищої юридичної сили стосовно офіційно прийнятих національних стандартів для державного сектору, опублікованих органами державного управління, керівними органами в сфері бухгалтерського обліку або професійними бухгалтерськими організаціями. При розробленні МСБОДС Рада бере до уваги і використовує положення та підходи, що оприлюднюються та публікуються: Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше відома як КМСБО) та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (раніше – КМПА) тією мірою, якою вони можуть застосовуватися до державного сектору; національними керівними органами в сфері бухгалтерського обліку та аудиту; професійними

<sup>1</sup> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2010. – С. 17.

<sup>2</sup> Комітет з питань державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81045/B3.pdf>.

бухгалтерськими організаціями; іншими організаціями, що мають відношення до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі і зацікавлені у інформації останніх. МСБОДС застосовуються усіма суб'єктами державного сектору, крім державних комерційних підприємств.

Станом на 2011 р. Радою (і раніше КДС) розроблено 32 стандарт (МСБОДС) (додаток Ж)<sup>1</sup>; на доповнення до МСБОДС 1–18 КДС МФБ розробив “Словник термінології” (Glossary of Defined Terms, IPSASs 1–18)<sup>2</sup>. Міжнародні керівні положення щодо державного сектору містять поради щодо застосування в державному секторі практичних підходів у сфері фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту.

Міжнародні дослідження в державному секторі мають на меті надання рекомендацій з питань фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Вони ґрунтуються на вивченні найкращої світової практики та найефективніших методів вирішення відповідних питань. Тематичні документи повинні надавати інформацію, яка стосується певних сегментів єдиного цілого, що також складають фінансова звітність, ведуть бухгалтерський облік та проводять аудит у державному секторі. Метою тематичних документів є надання нової інформації або свіжого погляду на проблеми державного сектору; як правило, вони є результатом науково-дослідної роботи, як-то: вивчення літератури, дослідження за допомогою анкетного опитування, інтерв'ю, проведення експериментів, аналіз прикладів із практики.

Варто зазначити, що процеси гармонізації відповідних національних облікових підсистем з міжнародними положеннями бухгал-

<sup>1</sup> *Свірко С. В.* Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів / *С. В. Свірко // Проблеми функціонування підприємств різних форм власності : сб. науч. тр. – Вып. 1. – Т. II / НАН Украины. – Д. : Ин-т экономики пром-ти, 2008. – С. 62-73; Before the IPSAS standards, similar to the framework in the IFRS system there is a preface which sets out the framework conditions for the IPSAS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ipsas.org/en/ipsas\\_standards.htm](http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm).*

<sup>2</sup> Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>.

терського обліку в державному секторі набули значного поширення. Так, понад 110 країн світу здійснили перехід облікової практики до положень МСБОДС або розробляють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС; відповідно до МСБОДС ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність такі впливові міжнародні організації: Співдружність націй, РЄ, ЄС, Інтерпол, НАТО, ОЕСР, системи ООН (власне ООН та її програми і фонди: ВПП, ПРООН, ЮНІСЕФ і УВКБ ООН; спеціалізовані установи: ФАО, ІКАО, МОП, ЮНІДО, ЮНЕСКО і ВООЗ; відповідні організації: МАГАТЕ, ОЗХЗ і СОТ)<sup>1</sup>.

Україна, в ході імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативно-правового поля, закріпила позицію щодо розроблення НП(С)БОДС на основі МСБОДС Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Принциповими положеннями МСБОДС, які потребують закріплення в НП(С)БОДС є первинні елементи методологічного інструментарію – принципи бухгалтерського обліку в цілому та принцип нарахування зокрема, як такий, що лежить в основі методу нарахування, на якому і базуються МСБОДС.

Варто вказати, що МСБОДС не місять принципів бухгалтерського обліку у традиційному для вітчизняної облікової системи розумінні. МСБОДС 1 “Подання фінансової звітності” пропонує встановлені ним вимоги та якісні характеристики, зокрема до фінансової звітності суб’єктів державного сектору (СДС) такі: достовірне подання та відповідність МСБОДС, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об’єднання, згортання та порівняльна інформація<sup>2</sup>.

Достовірне подання та відповідність МСБОДС передбачає, що фінансові звіти СДС повинні достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання. Таку достовірність та правдивість інформації може забезпечити належне застосування МСБОДС разом з розкриттям додаткової інформації (в разі необхідності). Суб’єкти господарювання,

<sup>1</sup> International Public Sector Accounting Standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Public\\_Sector\\_Accounting\\_Standards](http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards).

<sup>2</sup> МСБОДС 1 – Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.

фінансові звіти яких відповідають МСБОДС, мають зазначати цей факт. Фінансові звіти слід вважати такими, що не відповідають МСБОДС, якщо вони не відповідають усім вимогам кожного застосовного стандарту для державного сектору, при цьому невідповідні МСБОДС облікові підходи не можна виправити ні розкриттям інформації про облікову політику, ні примітками чи пояснювальним матеріалом.

Щодо вимог достовірності та відповідності МСБОДС, СДС мають розкривати<sup>1</sup>: той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансові звіти достовірно відображають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; той факт, що за всіма суттєвими аспектами вони узгоджуються з відповідними МСБОДС, крім відхилень від стандарту для забезпечення достовірного подання; стандарт, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, в тому числі підхід, якого вимагав би цей Стандарт, причини, через які такий підхід був би оманливим за певних обставин та прийнятий підхід; фінансовий вплив відхилення на чистий надлишок або дефіцит, активи, зобов'язання, чисті активи/власний капітал і грошові потоки суб'єкта господарювання за кожний відображений період.

В окремих випадках, управлінський обліковий персонал може прийняти рішення що відповідність вимозі стандарту може вводити користувачів інформації в оману, а отже, відхилення від вимоги є необхідним для достовірного подання. Це може статися тільки тоді, коли підхід, якого вимагає певний стандарт, є безсумнівно недоречним, а отже, достовірного подання не можна досягти ні застосуванням такого стандарту, ні самим лише розкриттям додаткової інформації. Втім, відхилення не можна вважати доречним тільки тому, що інший підхід також забезпечує достовірне подання. За цих обставин, оцінюючи необхідність відхилення від певної вимоги МСБОДС, слід брати до уваги: мету вимоги та причини, з яких вимога є недоречною за конкретних обставин; як саме обставини суб'єкта господарювання відрізняються від обставин інших суб'єктів господарювання, які дотримуються цієї вимоги.

<sup>1</sup> Свірко С. В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С. В. Свірко // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 23. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 470–486.



Відповідно до базової вимоги безперервності, фінансові звіти суб'єктів державного сектору мають бути складені на основі принципу-припущення безперервності, який означає, що суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність буде продовжуватись безперервно впродовж певного часу (принаймні 12 місяців), якщо тільки немає намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність. Якщо існує можливість або невизначеність здійснення цих подій, відповідальні за складання фінансових звітів особи при оцінюванні повинні розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо фінансові звіти складаються без дотримання припущення безперервності, цей факт слід розкривати разом з основою, що була застосована для складання фінансових звітів, і з причинами, з яких суб'єкт господарювання не вважається безперервно діючим. Припущення про безперервну діяльність є доречним щодо перегляду на предмет його виконання здебільшого для окремих суб'єктів господарювання, а не органу державної влади загалом. Окремі суб'єкти господарювання, перш ніж робити висновки щодо доречності припущення про безперервність, розглядають багато чинників, пов'язаних з поточними та очікуваними результатами діяльності, потенційними та оголошеними структурними перебудовами організаційних одиниць, попередніми оцінками доходу чи ймовірності продовження державного фінансування, а також потенційними джерелами відновлюваного фінансування.

Реалізація вимоги послідовності подання означає, що виклад та класифікація статей у фінансових звітах повинні бути постійними протягом певного часу – від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливі лише за умов, якщо унаслідок проведення суттєвих змін в характері операцій та перегляду подання фінансових звітів, логічним є висновок про те, що зміни сприятимуть більш відповідному поданню подій та операцій. Окрім того, проведення змін може бути здійснено за вимогами МСБОДС.

Згідно з вимогами суттєвості та об'єднання, статті, які є суттєвими за характером, слід подавати у фінансових звітах окремо; статті, які є суттєвими за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті МСБОДС інформація є суттєвою, якщо її нерозкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності, здійснених на основі фінансових звітів. Слід зазначи-

ти, що суттєвість залежить від розміру та характеру статті, про що складається судження в конкретних випадках її перегляду; при цьому, вирішуючи, чи є стаття або об'єднання статей суттєвим, характер і розмір статті оцінюють разом. Залежно від обставин, розмір або характер статті може бути вирішальним чинником (наприклад, окремі однакові за характером і функцією доходи чи надходження об'єднуються, навіть якщо окремі суми є великими; великі статті, які відрізняються за характером або функцією, подаються окремо). Несуттєві суми об'єднуються з сумами подібного характеру чи функції.

Вимога згортання наголошує на тому, що статті: активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший МСБОДС вимагає або дозволяє згортання; доходів та витрат не слід згортати, за винятком випадків, коли виключно МСБОДС вимагає чи дозволяє це або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими (останні суми слід об'єднувати відповідно до вимоги суттєвості та об'єднання). Зазначена позиція пояснюється тим, що згортання вказаних вище статей у основних формах фінансової звітності – звіті про фінансові результати або у звіті про фінансовий стан – зменшує спроможність користувачів розуміти проведені операції та оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання.

Згідно з вимогою порівняння інформації, якщо МСБОДС не дозволяє або не вимагає іншого, у фінансових звітах слід також розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всім полем цифрових даних, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких цей МСБОДС застосовується вперше. Порівняльну інформацію слід включати до інформації розповідного та описового характеру, якщо вона є доречною для розуміння фінансових звітів поточного періоду. У разі змін у поданні або класифікації статей фінансових звітів, порівняльні суми слід (якщо це можливо) пере класифікувати для забезпечення зіставності з поточним періодом, з наступним розкриттям інформацію про характер, суму та причину будь-якої пере класифікації. Якщо пере класифікація порівнюваних сум унеможливується, суб'єкт господарювання повинен розкрити її причину та характер змін, які б могли статися, якби суми були пере класифіковані.

Відповідно до вимоги своєчасності, корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються в розпорядження користувачів

протягом прийняттого періоду після дати звітності, тобто своєчасно. Суб'єкт господарювання повинен опублікувати свої фінансові звіти протягом шести місяців після дати звітності, при чому, постійно присутні чинники (наприклад, складність діяльності суб'єкта господарювання) не є достатніми причинами для несвоєчасного подання та оприлюднення звітів. Конкретні крайні строки подання розглядаються законодавством і нормативними актами в багатьох юрисдикціях.

Згідно з напрацюваннями світової облікової думки, фінансова звітність загалом, та суб'єктів державного сектору зокрема, повинна також мати певні якісні характеристики, під якими розуміють такі властивості звітів, завдяки яким інформація, викладена у фінансових звітах, стає корисною для користувачів. Основними якісними характеристиками виступають зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність:

- інформація, наведена у фінансових звітах, має бути зрозумілою для користувачів. Це означає, що всі змістовні положення фінансових звітів не викликають труднощів при їх вивченні користувачами, за умов, що вони мають відповідні знання про діяльність суб'єкта господарювання та середовище, у якому він здійснює свою діяльність, а також мають бажання вивчати цю інформацію. Проте інформацію про складні поняття не слід вилучати з фінансових звітів лише на тій підставі, що певним користувачам буде надто важко її зрозуміти;
- інформація у фінансових звітах має бути порівнюваною, якщо користувачі спроможні визначати подібність чи відмінність цієї інформації від інформації в інших звітах. Порівнюваність реалізується в межах таких видів зіставлення: між фінансовими звітами різних суб'єктів господарювання; між фінансовими звітами одного суб'єкта господарювання за різні періоди часу. Важливою передумовою порівнюваності, як якісної характеристики, є надання користувачам інформації про політику, застосовану при складанні фінансових звітів, будь-які зміни у цій політиці та вплив таких змін. Запорукою повної реалізації такої характеристики є подання у фінансових звітах відповідної інформації за попередні періоди;
- інформація, викладена у фінансових звітах, повинна бути доречною для користувачів, якщо вона може бути корисною для оцінювання попередніх, нинішніх чи майбутніх подій або для

- підтвердження чи виправлення минулих оцінок. Щоб бути доречною, інформація має бути своєчасною та суттєвою;
- інформація, подана у фінансових звітах, повинна бути достовірною, тобто вільною від суттєвих помилок та упередженості. Для досягнення якості доречності, інформація має відповідати принципам правдивого подання (бути поданою відповідно до сутності операцій та інших подій, а не лише з огляду на їхню юридичну форму), превалювання сутності над формою (обліковувати і подавати статті необхідно відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми), нейтральності (бути вільною від упередженості), обачності (дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов непевності, так, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені), повноти (бути повною в межах її суттєвості та витрат на неї).

Щодо вказаних якісних характеристик наявні певні обмеження (табл. 1.2).

Аналіз наведених вимог та якісних характеристик свідчить перед усім про їх подвійну обмеженість у використанні в системі бухгалтерського обліку: по-перше, є чітке адресне спрямування їхньої дії винятково на заключний етап бухгалтерського обліку – складання бухгалтерської звітності; по-друге, вказані позиції, відповідно до МСБОДС 1, розповсюджуються виключно на фінансову звітність суб'єктів державного сектору (рис. 1.4).

Таким чином, представлені МСБОДС 1 вимоги та якісні характеристики фінансової звітності не можуть претендувати на статус принципів бухгалтерського обліку, під котрими розуміють “правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності”<sup>1</sup>.

Нагадаймо, що ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нара-

<sup>1</sup> Принцип бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип\\_бухгалтерського\\_обліку](http://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип_бухгалтерського_обліку).

Таблиця 1.2

**Обмеження щодо доречності та достовірності інформації**

Своєчасність	Співвідношення вигід і витрат	Збалансованість якісних характеристик
<p>Для своєчасного надання інформації звіти можуть бути складені раніше, ніж стануть відомі всі аспекти операції, що, в свою чергу, може зменшити корисність інформації. І навпаки, у разі затримки у складанні звітності до часу, коли будуть відомі всі аспекти, інформація може бути абсолютно достовірною, але малокорисною. Для досягнення оптимального співвідношення між доречністю та достовірністю передусім треба керуватися вимогою задоволення потреби користувачів, які приймають рішення</p>	<p>Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання. Але оцінка вигід та витрат значною мірою робиться на основі суджень. Більше того, витрати не обов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди, а вигоди можуть отримувати не тільки користувачі, для яких готується інформація. Через ці причини важко використовувати підхід “вигод-витрати” у будь-якому конкретному випадку</p>	<p>На практиці часто виникає потреба компромісу між якісними характеристиками. Загалом мета полягає в досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення цілей фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних суджень</p>

Складено за: Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / А. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – С. 76.

хування та відповідності доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

На забезпечення єдності складових національної системи бухгалтерського обліку НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” закріплено поняття принципу бухгалтерського обліку, а також склад принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (табл. 1.3).

Розгляд дії наведених в табл. 1.3 принципів у межах оновленої системи бюджетного обліку, шляхом їх зіставлення з методологічними підходами прийнятих НП(С)БОДС вказує на реальну їх дієвість, яка раніше за певними позиціями мала суто декларативний характер; йдеться про принципи автономності та нарахування відповід-

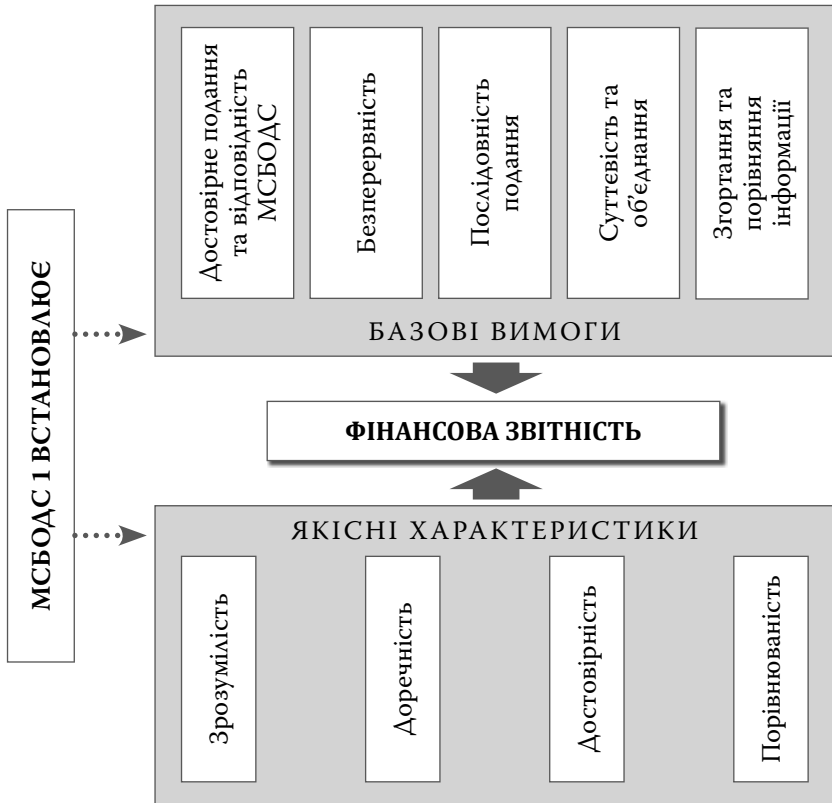


Рис. 1.4. Базові вимоги та якісні характеристики, встановлені МСБОДС 1 щодо фінансової звітності

Складено за: Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – С. 74.

ності доходів та витрат<sup>1</sup>. Варто зазначити, що чинне бюджетне законодавство знижує повноту реалізації принципу автономності, оскільки положення ст. 116–120 БКУ, а також положення ст. 1 По-

<sup>1</sup> Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С. В. Свірко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – С. 115–123.

Таблиця 1.3

**Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності  
в державному секторі відповідно до НП(С)БОДС 101**

Принцип	Характеристика принципу
Автономність суб'єкта державного сектору	Кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив
Безперервність діяльності	Передбачає оцінювання активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
Періодичність	Передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності
Історична (фактична) собівартість	Пріоритетним є оцінювання активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
Нарахування та відповідність доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду зіставляються доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів; при цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі
Послідовність	Постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики; зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
Обачність	Методи оцінювання, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору
Превалювання змісту над формою	Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці

Складено за: Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

рядку зупинення операцій з бюджетними коштами чітко вказують на можливість впливу ГРК на порядок фінансового забезпечення РБК, у разі порушення останніми певних положень бюджетного законодавства (додаток И)<sup>1</sup>.

Застосування в бухгалтерському обліку СДС нарахування та відповідності доходів та витрат передбачає поступовий перехід від касового принципу до принципу нарахування. Принцип нарахування є основоположним в МСБОДС і обов'язковість його запровадження у національну практику ведення бюджетного обліку закріплено нормативними документами світового рівня<sup>2</sup>. Отже, формування НП(С) БОДС на основі МСБОДС без прийняття за їх основу принципу нарахування є неможливим. Звернімося до характеристики цього принципу та альтернативного підходу – касового принципу (відповідні похідні (інколи в спеціалізованій літературі подаються як аналогі) – метод нарахування та касовий метод).

Світова облікова теорія та методологія визначає вказані методи/принципи як альтернативні<sup>3</sup>: касовий метод обліку (cash basis accounting) передбачає відображення доходів у момент їх отримання, а витрати – в момент їх здійснення; згідно з методом нарахування (accrual basis) доходи і витрати визнаються в момент їх виникнення. Оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення (в момент виникнення або

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>; Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=21-2011-%EF>.

<sup>2</sup> Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку: закон України від 24.09.2008 № 591-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=591-17>; Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

<sup>3</sup> Comparison of Cash Method and Accrual Method of Accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison\\_of\\_Cash\\_Method\\_and\\_Accrual\\_Method\\_of\\_accounting](http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison_of_Cash_Method_and_Accrual_Method_of_accounting).



зміни вартості активів або зобов'язань), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату. Так, за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошами, що надійшли до суб'єкту, витрати – витраченими грошовими коштами, а тому фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів унаслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами, при цьому:

$$\Delta = \text{ГК}_H - \text{ПС}_{\text{ГКОД}} + \text{КС}_{\text{ГКОД}}, \quad (1.1)$$

де  $\Delta$  – доходи;  $\text{ГК}_H$  – грошові кошти, що надійшли впродовж фінансового року;  $\text{ПС}_{\text{ГКОД}}$  – початкове сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);  $\text{КС}_{\text{ГКОД}}$  – кінцеве сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів).

$$B = \text{ГК}_C - \text{ПС}_{\text{ГКСК}} + \text{КС}_{\text{ГКСК}}, \quad (1.2)$$

де  $B$  – витрати;  $\text{ГК}_C$  – грошові кошти, сплачені впродовж фінансового року;  $\text{ПС}_{\text{ГКСК}}$  – початкове сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);  $\text{КС}_{\text{ГКСК}}$  – кінцеве сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам).

Отже, застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, а й фінансових результатів; водночас застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

Здійснений аналіз НП(С)БОДС свідчить про повну відповідність їх позицій підходам методу нарахування, що проявляється в: порядку визнання та первісної оцінки необоротних активів та запасів у частині віднесення на первісну вартість витрат, які раніше зараховувалися до видатків установи (транспортні, суми непрямих податків тощо), запровадженні амортизації необоротних активів, альтернативі методів оцінювання вибуття запасів (запровадження методу ФІФО), відмові від касових видатків та повному переході до фактичних видатків, зіставленні доходів та витрат періоду, зміні загальної структури та статей фінансової звітності.

Проте, все ж ключовим заходом реформ таких зарубіжних країн, як Хорватія (початок реформування бухгалтерського обліку державного сектору у 2000 р.), Азербайджан (2004 р.), Вірменія й Македонія (2005 р.), Грузія (2006 р.), Албанія, Киргизька Республіка та Сербія (2008 р.), Казахстан (2009 р.), Таджикистан (2010 р.), Росія (2011 р.), є перехід до визнання доходів і витрат за методом нарахування або деякими його елементами та запровадження стандартів, що відповідають МСБОДС.

Серед країн, котрі вже запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, – Азербайджан, Албанія, Казахстан, Македонія, Сербія, Таджикистан, Хорватія й Чорногорія. Включили цей захід у свої плани Вірменія, Грузія, Киргизька Республіка, Молдова, Росія, Україна<sup>1</sup>.

З метою ефективного запровадження міжнародних принципів обліку в державному секторі України потрібно вивчити досвід організації цього процесу в зарубіжних країнах, і насамперед тих, де вже сформовані ринкові відносини та ефективно працює державний сектор, а саме у Швейцарії, Франції, Великобританії, Новій Зеландії, Канаді й Австрії.

**Швейцарія.** Бухгалтерський облік у державному секторі цієї країни до 1970-х років базувався на традиційній моделі, у основу якої покладено касовий метод. Доходи й видатки визнавалися в обліку і звітності тільки в момент надходження й вибуття грошових коштів. При цьому як на федеральному рівні, так і на рівні кантонів та муніципалітетів не було єдиних принципів і правил ведення обліку і складання звітності<sup>2</sup>. Бухгалтерський облік у муніципалітетах проводився на засадах обліку приватного сектору зі складанням звіту про фінансові результати.

Реформування бухгалтерського обліку державного сектору Швейцарії розпочалося в 1970 р. Потреба в погодженні процедур його ведення та формування звітності федерального уряду, кантонів і муніципалітетів випливала з необхідності гармонізації бюджетів різних

<sup>1</sup> *Тандберг* Э. Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе : рабочий документ МФ 2008 г. / Э. Тандберг, М. Павешич-Шкерлеп [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gosman.ru>.

<sup>2</sup> Проект модернізації державних фінансів: дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший Проміжний звіт, затв. 08.08.2011.

рівнів. Метою реформи стало впровадження в бухгалтерському обліку державного сектору методу нарахувань.

Підготовчий етап реформи полягав у створенні проекту Рекомендацій із ведення бухгалтерського обліку та формування звітності (далі – Рекомендації). Після тривалого (протягом чотирьох років) обговорення й доопрацювання проект був ухвалений та опублікований у 1981 р. Виконання Рекомендацій запроваджувало в державному секторі систему бухгалтерського обліку доходів і видатків та бюджетування за методом нарахування, яка дістала назву “гармонізована модель бухгалтерського обліку” (ГМБО). Впровадження ГМБО спочатку на рівні кантонів, а згодом – місцевих органів влади здійснювалося в 1980-х роках. Ця система була орієнтована передусім на об’єктивну оцінку і класифікацію операційних та інвестиційних витрат у державному секторі, однак не давала змоги отримувати інформацію щодо фінансового стану одиниць державного сектору. Крім того, ГМБО не передбачала розкриття інформації про фінансову діяльність та операції з консолідації взаєморозрахунків між одиницями сектору державного управління.

Водночас для федерального рівня Швейцарії зберігався касовий метод ведення бухгалтерського обліку й бюджетування. Система бухгалтерського обліку і звітності на касовій основі, що діяла на федеральному рівні, мала низку недоліків. Насамперед це відсутність інформації про стан активів і зобов’язань сектору державного управління, результати й ефективність використання державних фінансів. Нова модель бухгалтерського обліку в державному секторі передбачала запровадження на федеральному рівні методу нарахування та стандартизацію бухгалтерського обліку і звітності за методологічною базою МСБОДС<sup>1</sup>.

У 2004 р. було прийняте рішення про впровадження у Швейцарії повного пакета МСБОДС, а також бюджетування за методом нарахувань, що у 2005 р. знайшло відображення в Законі про фінансове управління. Метод нарахувань упроваджено на федеральному рівні починаючи з 2007 р., він охоплює формування й виконання бюджету,

<sup>1</sup> Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

бухгалтерський облік і звітність. Унаслідок особливостей державного устрою Швейцарії (висока незалежність кантонів) на сьогодні ГМБО використовується тільки на федеральному рівні. Разом із тим на рівні кантонів було прийняте рішення про внесення незначних змін у модель ГМБО, таким чином з'явилася ГМБО-2, в рамках якої кантони Женева, Цюріх, Берн і Люцерн також прийняли за базові МСБОДС.

Результати й досвід упровадження бухгалтерського обліку та бюджетування за методом нарахувань відповідно до МСБОДС у державному секторі Швейцарії свідчать про те, що рушійними чинниками реформування є брак інформації фінансової звітності для обґрунтування рішень на державному рівні та зростаючий попит із боку уряду й суспільства на підвищення її якості, незадоволеність чинною моделлю бухгалтерського обліку на федеральному рівні, а також розвиток МСБОДС і впровадження в міжнародну практику методів бюджетування, орієнтованих на результат.

**Франція.** Реформа бюджетної системи й бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни розпочата у 2001 р.<sup>1</sup> Першим кроком у її проведенні став перегляд бюджетного законодавства. Відповідно до Керівництва статистики державних фінансів 2001 р. (КСДФ–2001), переглянуто бюджетну класифікацію й систему національних рахунків, остаточна класифікація котрих завершилася до 2006 р. У 2004 р. затверджено 13 національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Концептуальна основа обліку і звітності, як програмний документ, на якому базуються національні стандарти, була розроблена на основі МСБОДС і Міжнародних стандартів фінансової звітності (для корпорацій).

Для розв'язання методологічних проблем, що виникали в ході проведення реформи, протягом 2004–2006 рр. було створено Комітет з інтерпретації (екстрений), покликаний тлумачити норми бюджетного законодавства в контексті застосування національних стандартів та вирішувати проблемні питання контролю, приватно-державного партнерства та ін. Він щорічно затверджує нові стандарти або зміни до чинних стандартів відповідно до нових напрацювань у сфері МСБОДС.

<sup>1</sup> Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

Уперше за новими стандартами фінансова звітність була сформована за 2006 р. Перед складанням балансу за новими стандартами проведена велика підготовча робота. Зокрема, здійснена інвентаризація всіх активів, насамперед нерухомого майна, котра тривала понад три роки; визначені критерії оцінки активів. При цьому нерухоме майно вперше оцінювалося за ринковою вартістю.

Наступний етап реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності Франції був спрямований на консолідацію фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

На сьогодні у Франції розроблено й упроваджено 15 стандартів, що відображають засади обліку і звітності в державному секторі. Національні стандарти включають Концепцію державного обліку, у якій зазначається необхідність стандартизації, основні підходи до регулювання й методологічні засади обліку, наводиться глосарій основних термінів.

У цих стандартах збережені всі основні принципи МСБОДС, котрі зумовлені характером діяльності державних органів та відрізняють її від приватного сектору.

Одним із основних елементів системи бухгалтерського обліку державного сектору Франції є метод нарахування, що надає можливість визначити ефективність управління.

До особливостей стандартів бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни слід віднести<sup>1</sup>:

- оцінювання активів (у тому числі фінансових), яке здійснюється не за реальною вартістю (котру неможливо визначити), а за сумою очікуваного відшкодування;
- наявність операторів, тобто організацій, що займаються веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності на правах концесії;
- розподіл матеріальних активів на особливі (тюрми, автомагістралі, концесії) та звичайні (нерухомість, запаси тощо), котрі можуть бути продані за будь-яких умов;
- порядок обліку пасивів, соціальних виплат і субсидій, який передбачає встановлення моменту визнання зобов'язань та базується на МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання

<sup>1</sup> Салдусова Б. В. Бухгалтерский учет и отчетность в секторе государственного управления Франции / Б. В. Салдусова. – С. 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

та умовні активи”, а також можливість невідповідності зобов’язань їх забезпеченості активами, що зумовлене суспільно-значущими функціями держави (незабезпечені зобов’язання обліковуються за балансом).

Досвід реформування бухгалтерського обліку державного сектору Франції засвідчує такі його особливості: реформа бюджетного законодавства передувала реформі методологічних засад бухгалтерського обліку державного сектору; реформування бухгалтерського обліку всіх інституційних секторів національної економіки (державного, корпоративного і приватного) відповідно до міжнародних стандартів проводилось одночасно, що забезпечило єдність методології та достовірність визначення макропоказників стану економіки, а отже й обґрунтованість управлінських рішень.

**Великобританія** розпочала реформування бухгалтерського обліку державного сектору ще на початку 1990-х років<sup>1</sup>. Перше повідомлення про запровадження так званого ресурсного обліку (обліку за методом нарахування) міститься у проекті бюджету країни на 1993 р., поданому канцлером казначейства (міністром фінансів).

У липні 1994 р. уряд Великобританії опублікував роз’яснюючий документ “Кращий облік для грошей платників податків: ресурсний облік та бюджетування в уряді”. У цьому документі наведено основні характеристики ресурсного обліку й бюджетування, очікувані переваги і графік запровадження, а також методичні рекомендації щодо його ведення.

Згідно з цим документом, ресурсний облік охоплює низку способів: обліку за методом нарахування, який використовується для складання звітності з видатків центрального уряду Великобританії, включаючи міністерства та їхні виконавчі органи, комерційні фонди; аналізу видатків за напрямками використання ресурсів у розрізі міністерств; порівняння видатків, за можливості, з результатами використання ресурсів. Ресурсне бюджетування охоплює планування й контроль державних видатків на основі ресурсного обліку.

У роз’яснюючому документі зазначено, що принципи й методики ресурсного обліку в міністерствах мають відповідати загальноприйнятій у країні практиці обліку (United Kingdom GAAP), зокрема вимогам до обліку й пояснювальної інформації відповідно до закону “Про

<sup>1</sup> *Hepworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom / N. Hepworth // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmpl>.*

компаній” 1985 р. (який застосовується до компаній приватного сектору) та стандартів обліку, адаптованих до особливих вимог контролю центрального уряду й парламенту<sup>1</sup>. Це зроблено з метою забезпечення узгодженості методології обліку використання бюджетних ресурсів із практикою обліку в інших інституційних секторах економіки.

У результаті проведеної реформи кожне міністерство готує один консолідований комплект звітності, який охоплює активи й пасиви виконавчого органу, включаючи комерційні фонди. До нього додаються висновки аудитора, котрі підтверджують достовірність фінансових звітів, що публікуються.

Фінансові звіти міністерств, складені на основі ресурсного обліку, ґрунтуються на стандартній комерційній моделі звіту про прибутки й збитки, а також на балансовому звіті про фінансовий стан. Проте формат звітності за ресурсним обліком дещо відрізняється від формату звітності компаній, що зумовлене змістом і характером діяльності центрального уряду.

Фінансові звіти, що підлягають публікації, включають:

Звіт 1: підсумок ресурсних результатів – графік парламентського контролю, який порівнює результати з ресурсними видатками й загальними потребами в грошових коштах.

Звіт 2: про поточні видатки уряду – відображення ресурсів, використаних протягом року, у т. ч. на власні управлінські витрати міністерств та їхні заплановані видатки, за винятком доходів міністерств; звіт про визнані доходи й видатки.

Звіт 3: балансовий – показує активи й пасиви на кінець року з урахуванням надходжень від платників податків.

Звіт 4: про рух грошових коштів – аналіз чистого грошового потоку за статтями, включаючи операційну діяльність, капітальні витрати та фінансування.

Звіт 5: ресурси на досягнення цілей та виконання завдань міністерств – аналіз витрачання ресурсів за цілями й завданнями.

У примітках до звітності наводиться пояснення інформації, вміщеної в попередніх звітах.

Крім зазначених, складаються також додатковий звіт про аналіз результатів і супутній звіт. Хоча вони не входять до річного звіту й

<sup>1</sup> Галузіна С. М. *Международный учет и аудит* / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшиш. – СПб. : Питер, 2006. – С. 52–55.

бюджету, якщо це доцільно, фінансова інформація, котру вони містять, розраховується додатково за даними бухгалтерських рахунків.

Міністерство фінансів розробило, затвердило й опублікувало стандарти звітності для міністерств у Посібнику з ресурсного обліку.

Для методологічного забезпечення проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі в 1996 р. була створена FRAB – Консультативна рада з фінансової звітності Міністерства фінансів (далі – Рада), яка повинна контролювати відповідність ресурсного обліку найкращим стандартам фінансової звітності шляхом дотримання GAAP Великобританії. Первинним завданням Ради при застосуванні принципів і стандартів фінансової звітності, що містяться в Посібнику з ресурсного обліку. При створенні Ради міністерство фінансів направило до Парламенту на розгляд і затвердження Звіт про діяльність ради, політику ресурсного обліку та відповідні суттєві зміни разом із поглядами ради, котрий мав регламентувати її діяльність.

Рада складається з членів (представників Ревізійної комісії, що здійснює аудит місцевих органів влади й закладів охорони здоров'я, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також промисловості та університетських кіл), які повністю незалежні від міністерства фінансів, та однієї особи (не голови), котра є представником державного ревізора й генерального аудитора. Очолює Раду незалежна особа. Метою діяльності Ради є запровадження незалежного елемента у процес установаження стандартів фінансової звітності, усіх додатків до них і змін, включаючи пропозиції перегляду стандартної практики.

У ході реформи було дуже важливо досягти порівнянності проекту бюджету та звітності на основі ресурсного методу. На той час члени Парламенту висловлювали занепокоєння стосовно можливості порівняння звітів про видатки міністерств із деталізованими статтями, які містяться в прогнозах. Міністерство фінансів провело порівняння витрат ресурсів за розділами звітів із відповідними сумами, показаними в прогнозах на основі ресурсного методу.

Парламентський Комітет із державного бюджету підтримав перехід на ресурсний облік, який, на його думку, підвищив прозорість і якість фінансової інформації, доступної для законодавців. Однак, на його переконання, не можна відмовлятися від системи обліку на основі касового методу, поки не буде впевненості, що система ресурсного обліку забезпечує такі самі рівень звітності й гарантії, як і система на основі касового методу обліку. Міністерство фінансів по-



чало діяти в напрямі впровадження обліку закупівель у державному секторі на основі ресурсного методу з 2001–2002 рр. і водночас замінювало звіти про асигнування звітами про ресурси.

Проект у цілому був успішно запроваджений, проте деякі міністерства не продемонстрували здатності готувати надійні звіти на основі ресурсного обліку. У цих умовах міністерство фінансів контролювало здійснення заходів щодо усунення можливих ризиків та ретельно їх супроводжувало. Управління цими ризиками здійснювалося з метою: забезпечення складання всієї звітності парламенту за новою системою; врахування того, що, хоча нові механізми поставок забезпечують щонайменше адекватний рівень контролю з боку парламенту, результати їхньої дії стануть очевидними тільки після їх повного запровадження; використання результатів регулярного аудиту кожного рахунку в державному казначействі для зосередження уваги генерального контролера й аудитора на будь-яких характеристиках застосування нової системи, які можуть перешкоджати цьому контролю та не забезпечувати захисту інтересів парламенту.

На першому етапі проведення реформи Комітет із державного бюджету констатував таке:

1. Деякі міністерства не повністю усвідомили, що розуміється під підготовкою звітів на основі ресурсів, а також те, що недостатній досвід може призвести до недооцінки труднощів. Тому міністерствам, які отримали кваліфіковані аудиторські висновки щодо своїх експериментальних звітів, необхідно визначити порядок усунення вказаних недоліків.
2. Затримка з наданням експериментальних звітів для аудиту частково призводила до необхідності одночасно готувати звіти про асигнування й ресурсні звіти.
3. Звіти, що подавалися до Комітету, не завжди включали аналіз аудиторського висновку щодо них.
4. На основі цих звітів та рекомендацій генерального контролера й аудитора Комітет звертався за подальшими письмовими й, за потреби, усними поясненнями до бухгалтерів міністерств, котрі склали їх неналежним чином.
5. Надання рекомендацій для підготовки ресурсних звітів включено до обов'язків міністерства фінансів. Утім, для міністерств, які не продемонстрували здатності готувати надійні ресурсні звіти на основі стандарту, такі рекомендації були малокорисними.

6. Натепер складання звітів на основі ресурсного обліку досягло рівня, за якого можливий детальний парламентський контроль. Такий контроль дає змогу забезпечувати дотримання принципів, на яких ґрунтується система обліку за касовим методом, та за пропозицією уряду використовується як основа для запровадження нової системи.

Отже, в державному секторі Великобританії облік за методом нарахування впроваджено частково. Такий підхід полегшує подальше вдосконалення загальних звітів уряду. Найбільш проблематичним виявилось застосування методу нарахування у веденні бухгалтерського обліку та складання звітності окремими суб'єктами державного сектору. Поки що не вирішено, за яким методом вести облік доходів від оподаткування, довготермінових зобов'язань, соціального страхування й пенсійного забезпечення.

**Нова Зеландія.** Початковими ознаками цілісності системи управління уряду цієї країни були бухгалтерський облік у державному секторі та бюджетний процес<sup>1</sup>. У 1992 р. Нова Зеландія стала першою в новітній історії суверенною державою, котра створила Ключові фінансові нормативи (стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі) на основі принципу нарахування. Інформація, вміщена в Ключових фінансових нормативах, об'ємніша за наведену в подібних нормативах щодо приватного сектору та включає нормативи щодо фінансового обліку обігу готівки, позик, кредитів, умовних зобов'язань, неасигнованих витрат або витрачених коштів, витрат або збитків унаслідок надзвичайних подій; облікової політики, цінних паперів, імітованих державою, та інші нормативи, необхідні для об'єктивного відображення фінансових операцій і фінансового стану держави.

Відображення у фінансовій звітності виконання більшості з цих нормативів надається порівняно з попереднім роком. Аналіз дотримання фінансових нормативів доповнюється детальним коментарем і таблицями, що ілюструють наявні тенденції. Фінансові нормативи на всіх рівнях новозеландського уряду описані як такі, що ґрунтуються на "історично модифікованих витратах", хоча насправді вони близькі до базування на сучасних витратах. Наприклад, усі зафіксо-

<sup>1</sup> *Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand / J. Pallat // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmpl>.*

вані активи (включаючи інфраструктуру й спадкові активи) переоцінюються щонайменше кожних три роки. Таким чином, новозеландський уряд запровадив облік за поточною вартістю більшою мірою, ніж передбачено для державних компаній країни.

Звіт про фінансовий стан держави декларує всі матеріальні активи, включаючи державні автошляхи, національні архіви й парки та спеціальне військове обладнання. Повноваження щодо оподаткування з різних причин, зокрема через складність оцінювання, не вважаються активом. Зобов'язання перед зовнішніми сторонами декларуються у звітах про фінансовий стан, якщо вони об'єктивні та можуть бути точно виміряні. У результаті, пенсійні зобов'язання щодо теперішніх і колишніх працівників уряду включені у звіти, а розмір майбутніх пенсій та інших соціальних виплат громадянам не відображається. Інші звіти декларують зобов'язання (обчислювані й не обчислювані) та умовні зобов'язання. Доходи й видатки також є об'єктом обліку та включають знецінення (зношення) інфраструктурних активів. Якщо це можливо, доходи від оподаткування одночасно визнаються зобов'язанням державного зростання та декларуються в період, до якого вони належать.

Першими позитивними результатами запровадження нових підходів стало поліпшення звітності для парламенту, розширення обсягу інформації для оцінки фіскального стану, що змусило усвідомити потребу в якісному управлінні активами, які перебувають у державному віданні. Коли після 1994 р. усі урядові фінансові звіти почали складатися щомісяця, їхня користь збільшилася. Звітні дані можуть порівнюватися з прогнозованими показниками та забезпечують постійну увагу до фіскальної ситуації.

У разі повного застосування методу нарахування необхідно відображати всі зобов'язання держави, враховуючи такі, що виникають у зв'язку зі звільненням працівників за віком, оборонні підряди, котрі мають середньо- й довгостроковий фінансовий вплив.

Першу оцінку реформ у Новій Зеландії було зроблено за даними фінансової звітності за 1996 р., яка відображала впровадження в бухгалтерському обліку не тільки обліку за центрами відповідальності, котрий ґрунтується на детальній персоніфікації результатів, а й принципів суттєвості, судження й пріоритетів, що істотно розширювало механізми контролю виконавчої влади, запроваджувало обов'язкове звітування.

У фінансовому звіті, складеному за методом нарахування, велика увага приділяється поняттю потенціалу. Інформація про потенціал важлива для звітності, оскільки відображає наявність у організації ресурсів, необхідних для виконання поставлених перед нею завдань. При цьому така інформація має принаймні чотири виміри: активи, людські ресурси, методи випуску продукції та інформаційні й контрольні системи<sup>1</sup>.

**Канада.** Вивчення досвіду цієї країни показує, що для цілей формування державного й місцевих бюджетів та обліку їх формування й виконання застосовувалася методологія обліку корпорацій, адаптована до особливостей державного сектору<sup>2</sup>. Нова система обліку, запроваджена з квітня 2001 р., покладає на міністерства та інші органи державної влади повну відповідальність за бухгалтерський облік, хоча операції щодо видатків, як і раніше, проводяться на центральному рівні Генеральним казначейством.

Кожне міністерство складає повний комплект бухгалтерських звітів, подібний до тих, що готують недержавні суб'єкти господарювання, а також здійснює порівняння фактичних результатів із плановими показниками та обліковує протягом фінансового року витрати до сплати та очікувані надходження. Нефінансові активи (основні засоби, запаси й видатки з попередньою оплатою) відтепер обліковуються кожним міністерством як балансові активи та відносяться на поточні видатки в момент їх амортизації чи споживання при наданні послуг. Консолідація звітності міністерств здійснюється на центральному рівні Генеральним казначейством за даними балансів, отриманих від кожного з них.

З 2001/2002 фінансового року результати, передані міністерствами Генеральному казначейству на основі витрат, конвертуються у видатки для складання консолідованої бухгалтерської звітності федерального уряду. З 2003 р. зведені поточні результати подаються в бухгалтерській звітності федерального уряду як витрати, а не видатки.

<sup>1</sup> *Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand / J. Pallat // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmpl>.*

<sup>2</sup> Проект модернізації державних фінансів: дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший Проміжний звіт, затв. 08.08.2011.

Перехід на нову систему обліку був здійснений згідно з перехідним протоколом, укладеним секретаріатом Ради Казначейства з кожним міністерством. Стандарти, що використовуються секретаріатом Ради Казначейства для ведення обліку та складання звітності, спираються на стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, випущені Канадським інститутом сертифікованих бухгалтерів (Рада з бухгалтерського обліку в державному секторі), які можуть доповнювати відповідно до потреб федерального уряду.

Секретаріат Ради Казначейства спільно з Бюро генерального ревізора видав документ “Звітність у державному секторі: на шляху до модернізації”, метою якого є забезпечення постійного вироблення фінансової й управлінської інформації на рівні міністерств і федерального уряду. Перед тим як перейти до повного введення процедури оприлюднення звітів, вона запроваджувалася факультативно до 2001–2002 рр. Інформаційні системи (міністерські, з одного боку, й централізована, з другого) почали функціонувати й обмінюватися даними.

Стосовно консолідованих бухгалтерських звітів федерального уряду, то облікова база видатків була замінена на облікову базу витрат із обліком нефінансових активів лише з 2002–2003 рр. На сьогодні запроваджені й інші зміни до облікових правил федерального уряду (облік податкових надходжень за методом нарахування, облік інвестицій у державні компанії за зміненою консолідованою вартістю, облік різних зобов'язань, що пов'язані з майбутніми соціальними виплатами державним службовцям, з вимогами корінних груп населення та з відтворенням довкілля).

**Австрія.** Включення зацікавлених осіб до складу учасників реформування бухгалтерського обліку державного сектору було першим важливим кроком у цій країні<sup>1</sup>. І парламент, і Суд аудиторів підтримували реформу з моменту її започаткування, що дало змогу уникнути характерного для більшості країн світу конфлікту, між міністерством фінансів і галузевими міністерствами. Звіт найвищого керівництва країни за 2007 р. містив інформацію про обов'язковість проведення реформи бухгалтерського обліку.

Досвід Австрії показує, що успішність реформи залежить від її громадської підтримки, яка забезпечується за умови вивчення думки

<sup>1</sup> Проект модернізації державних фінансів: дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший Проміжний звіт, затв. 08.08.2011.

широкого кола зацікавлених осіб щодо важливих аспектів реформи, налагодження зв'язків із засобами масової інформації, стимулювання державних службовців до активізації та здобуття знань для підготовки реформи, забезпечення безповоротності реформ.

В умовах глобалізованого світу жодна національна економіка не зможе нормально розвиватися відокремлено від міжнародної, процес запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні) неможливо зупинити, тому Україна не повинна лишитися осторонь. В основу міжнародних стандартів покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами. Такі стандарти необхідно розглядати передусім як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики.

Зарубіжний досвід імплементації МСБОДС свідчить про складність цього процесу та необхідність проведення великої підготовчої роботи з боку уряду, Мінфіну, ДКСУ й РБК. Одним із ключових моментів реформування бухгалтерського обліку є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка є підґрунтям нових підходів в управлінні державними фінансами. Одночасне запровадження складових системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на міжнародних стандартах, а саме НП(С)БОДС, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, можливе лише після розроблення відповідного методичного забезпечення до цих положень, створення системи управління змінами та їх моніторингу в площині реформування бухгалтерського обліку, відповідного навчання бухгалтерів і користувачів фінансової звітності державного сектору.

### **1.3. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАГАЛЬНИХ МІЖНАРОДНИХ ТА ВІТЧИЗНЯНИХ ОБЛІКОВИХ ПІДХОДІВ ЗА ОСНОВНИМИ ОБ'ЄКТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Із метою здійснення підготовчої роботи для імплементації МСБОДС та для вчасного виконання завдань, поставлених у процесі реалізації реформи бухгалтерського обліку, наказом Мінфіну від 19.04.2007 № 504 затверджено План-графік розробки положень (стан-

дартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України (далі – План-графік)<sup>1</sup>. У 2010–2011 рр. до Плану-графіка двічі вносилися зміни: в частині доповнення новими НП(С)БОДС та уточнення назв стандартів і термінів щодо їх затвердження.

Слід звернути увагу на порядок нумерації НП(С)БОДС: для зручності застосування вона складається з трьох знаків. Стандарти фінансової звітності нумеруються починаючи зі НП(С)БОДС 101, а стандарти бухгалтерського обліку – починаючи з НП(С)БОДС 121.

На сьогодні План-графік виконано – затверджено 19 НП(С)БОДС, які гармонізовані з МСБОДС. Окремі стандарти, що планувалися до прийняття, затверджено як зміни до вже прийнятих НП(С)БОДС (табл. 1.4).

У табл. 1.5 проілюстровано відповідність НП(С)БОДС та МСБОДС.

Аналіз відповідності НП(С)БОДС міжнародним стандартам показав, що МСБОДС імплементовані в національне нормативно-правове поле з урахуванням економіко-правових особливостей державного сектору України. Фактично НП(С)БОДС, зберігаючи методологічні засади МСБОДС, не копіюють їх у буквальному сенсі.

Дослідження відповідності НП(С)БОДС 101–105 міжнародним стандартам виявило, що НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” враховує вимоги п’яти міжнародних стандартів, а саме: МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”; МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів”; МСБОДС 14 “Події після дати звітності”; МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” і МСБОДС 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”. НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” враховує вимоги двох міжнародних стандартів, а саме: МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання” і МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор”. НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” враховує вимоги МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”, а НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” – вимоги МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.

---

<sup>1</sup> Про затвердження Плану-графіку затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=361141&cat\\_id=285](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=361141&cat_id=285) 157.

Таблиця 1.4

**Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку  
та фінансової звітності в державному секторі**

№ з/п	План-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (наказ Міністру від 19.04.2007 № 504 у редакції наказу Міністру від 25.02.2011 № 281)	Розроблено у 2009–2011 рр.	Затверджено у 2009–2012 рр.	Затверджено у 2012 р.
1	Подання фінансової звітності	<b>101</b> Подання фінансової звітності	<b>101</b> Подання фінансової звітності	Внесені зміни до <b>101</b> Подання фінансової звітності, до яких включені норми:
2	Події після дати балансу	<b>104</b> Події після дати балансу	Внесені зміни до <b>101</b> Подання фінансової звітності, до яких включені норми:	<b>106</b> Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності
3	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	<b>134</b> Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	<b>104</b> Події після дати балансу <b>134</b> Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	
4	Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності	<b>106</b> Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності (підготовлено зміни до <b>101</b> Подання фінансової звітності)		
5	Консолідована фінансова звітність	<b>102</b> Консолідована фінансова звітність	<b>102</b> Консолідована фінансова звітність	Внесені зміни до <b>102</b> Подання фінансової звітності, до яких включені норми:
6	Розкриття інформації про сектор загального державного управління	<b>107</b> Розкриття інформації про сектор загального державного управління (підготовлено зміни до <b>102</b> Консолідована фінансова звітність)		<b>107</b> Розкриття інформації про сектор загального державного управління



Продовження табл. 1.4

№ з/п	План-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (наказ Міністру від 19.04.2007 № 504 у редакції наказу Міністру від 25.02.2011 № 281)	Розроблено у 2009–2011 рр.	Затверджено у 2009–2012 рр.	Затверджено у 2012 р.
7	Фінансова звітність за сегментами	103 Фінансова звітність за сегментами	103 Фінансова звітність за сегментами	
8	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	
9	Основні засоби	121 Основні засоби	121 Основні засоби	
10	Нематеріальні активи	122 Нематеріальні активи	122 Нематеріальні активи	
11	Запаси	123 Запаси	123 Запаси	
12	Доходи	124 Доходи	124 Доходи	
13	Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	
14	Оренда	126 Оренда	126 Оренда	
15	Зменшення корисності активів	127 Зменшення корисності активів	127 Зменшення корисності активів	
16	Забезпечення, непередачені зобов'язання та непередачені активи	128 Забезпечення, непередачені зобов'язання та непередачені активи	128 Забезпечення, непередачені зобов'язання та непередачені активи	
17	Інвестиційна нерухомість	129 Інвестиційна нерухомість	129 Інвестиційна нерухомість	
18	Вплив змін валютних курсів	130 Вплив змін валютних курсів	130 Вплив змін валютних курсів	

Закінчення табл. 1.4

№ з/п	План-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (наказ Мініфіну від 19.04.2007 № 504 у редакції наказу Мініфіну від 25.02.2011 № 281)	Розроблено у 2009–2011 рр.	Затверджено у 2009–2012 рр.	Затверджено у 2012 р.
19	Будівельні контракти	<b>131</b> Будівельні контракти	<b>131</b> Будівельні контракти	
20	Виплати працівникам	<b>132</b> Виплати працівникам	<b>132</b> Виплати працівникам	
21	Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах	<b>134</b> Фінансові інвестиції		<b>133</b> Фінансові інвестиції
22	Облік інвестицій в асоційовані компанії			
23	Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	<b>135</b> Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації		<b>134</b> Фінансові інструменти
24	Витрати на позики	<b>136</b> Витрати		<b>135</b> Витрати
	Разом 24	23	16	3

Складено за даними Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=83009](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009).

Таблиця 1.5

**Перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які розроблено на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору**

НП(С)БОДС	МСБОДС
<b>101</b> Подання фінансової звітності	<b>1</b> Подання фінансових звітів <b>2</b> Звіт про рух грошових коштів <b>14</b> Події після дати звітності <b>20</b> Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін <b>24</b> Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
<b>102</b> Консолідована фінансова звітність	<b>6</b> Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання <b>22</b> Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
<b>103</b> Фінансова звітність за сегментами	<b>18</b> Звітність за сегментами
<b>105</b> Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	<b>10</b> Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
<b>121</b> Основні засоби	<b>17</b> Основні засоби
<b>122</b> Нематеріальні активи	
<b>123</b> Запаси	<b>12</b> Запаси
<b>124</b> Доходи	<b>9</b> Дохід від операцій обміну <b>23</b> Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)
<b>125</b> Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	<b>3</b> Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці
<b>126</b> Оренда	<b>13</b> Оренда
<b>127</b> Зменшення корисності активів	<b>21</b> Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти <b>26</b> Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
<b>128</b> Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	<b>19</b> Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
<b>129</b> Інвестиційна нерухомість	<b>16</b> Інвестиційна нерухомість
<b>130</b> Вплив змін валютних курсів	<b>4</b> Вплив змін валютних курсів
<b>131</b> Будівельні контракти	<b>11</b> Будівельні контракти

Закінчення табл. 1.5

НП(С)БОДС	МСБОДС
132 Виплати працівникам	25 Виплати працівникам
133 Фінансові інвестиції	8 Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах 7 Облік інвестицій в асоційовані компанії
134 Фінансові інструменти	15 Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135 Витрати	5 Витрати на позику

Складено за даними Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=83009](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009).

Вимоги МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” враховано у НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”. НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Інноваційними у цьому стандарті є два моменти: порядок переоцінки нематеріальних активів та їх амортизація. У стандарті зазначається: якщо у звітному році до проведення дооцінок відбулась уцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його дооцінки має визначатися доходами суб'єкта державного сектору в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки із зарахуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітного року.

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його уцінки буде зараховуватись на зменшення фонду дооцінки, але не більше від суми дооцінки із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів.

Вартість нематеріального активу з визначеним терміном корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом такого терміну.

Амортизацію нематеріальних активів суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

НП(С)БОДС 123 “Запаси” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Стандартом запроваджено єдину класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку запасів, яка дещо відрізняється від класифікації, передбаченої у відповідному МСБОДС 12, та, зокрема, не включає такі групи активів, як запаси озброєння, запаси складів споживчих товарів; стратегічні запаси (наприклад, енергетичні резерви); запаси: не випущеної валюти; поштових матеріалів, утримуваних для продажу (наприклад, марки); землі/нерухомості, утримуваної для продажу.

Така відмінність зумовлена особливостями господарської діяльності державного сектору в Україні та її законодавчим забезпеченням.

НП(С)БО 124 “Доходи” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

У міжнародній практиці для обліку доходів застосовуються МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” і МСБОДС 23 “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)”.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 “Доходи” дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Однак у МСБОДС 9 визначено, що дохід слід оцінювати за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

У більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їхніх еквівалентів, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте в разі відстрочення надходження грошових коштів або їхніх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб’єкт господарювання може надати безпроцентний кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка процента якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із застосуванням умовної ставки процента.

НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін у обліковій політиці та виправ-

лення суттєвих помилок. Методологічні засади, на яких базується цей стандарт, як і власне форми фінансової звітності, є абсолютно новими для державного сектору України та відповідають загально-визнаній міжнародній практиці. Водночас у цьому стандарті не міститься класифікації й розкриття інформації про екстраординарні статті, а також окреме розкриття інформації про певні статті у фінансових звітах, що зазначена у МСБОДС 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”.

НП(С)БОДС 126 “Оренда” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців.

Відмінність цього стандарту від відповідного міжнародного полягає в тому, що отримані в операційну оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем) відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. У МСБОДС 13 “Оренда” ця норма відсутня.

НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

При визначенні потенціалу корисності активу в рамках вітчизняної облікової практики йдеться про активи, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, проте вони не розглядаються окремо від активів, що генерують грошові кошти.

На сьогодні ознака того, що бюджетні установи є неприбутковими організаціями, свідчить про наявність в їхній діяльності в переважній більшості активів, які не генерують грошові кошти. Разом із тим, бюджетні установи й організації можуть здійснювати операції підприємницького характеру, зараховуючи фінансовий результат на збільшення (зменшення) кошторису доходів та видатків у наступному році.

Активи суб'єктів державного сектору (як ті, що генерують, так і ті, що не генерують грошові кошти) обліковуються за однаковими принципами й підходами, що суперечить міжнародній обліковій практиці.

Якщо в міжнародній практиці під час переоцінки активів, які не генерують грошові кошти, передусім ураховують умови, за яких слід здійснити переоцінку активів, то у вітчизняній практиці відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 враховують поріг суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів у розмірі 10 % відхилення, що є менш коректним порівняно з міжнародною практикою.

НП(С)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання, забезпечення, непередбачені зобов’язання, непередбачені активи та її розкриття у фінансовій звітності.

Цей стандарт не поширюється на визнання й оцінку зобов’язань, забезпечень, непередбачуваних зобов’язань та непередбачуваних активів, що визначаються в інших НП(С)БОДС, а також на зобов’язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг.

Однак у МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” класифікація винятків є ширшою. Він не поширюється на забезпечення та непередбачені зобов’язання, які:

- а) виникають у результаті соціальних пільг; вони забезпечуються суб’єктом господарювання, який не отримує компенсацію, що приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, з метою отримання компенсації від отримувачів цих виплат;
- б) є результатом фінансових інструментів, обліковуваних за справедливою вартістю;
- в) є результатом контрактів, що підлягають виконанню, за винятком випадків, коли контракт є обтяжливим, та підпорядковуються іншим положенням цього параграфу;
- г) виникають у страхових суб’єктів господарювання від контрактів із власниками страхових полісів;
- г) підпадають під сферу застосування інших МСБОДС;
- д) виникають у зв’язку з податками на прибуток чи еквівалентами податків на прибуток;
- е) виникають від виплат працівникам, за винятком виплат працівникам у разі звільнення, що виникають у результаті реструктуризації, розглянутої в цьому Стандарті.

Відповідно до НП(С)БОДС зобов’язання поділяються на: довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов’язання; доходи майбутніх періодів.

У МСБОДС 19 такий поділ відсутній. Крім того, у МСБОДС 19 зазначено, що забезпечення слід визнавати, якщо:

- а) суб’єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;

б) імовірно, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення заборгованості;

в) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Якщо ці умови не виконуються, забезпечення не визнається.

НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Слід зазначити, що дотепер у бухгалтерському обліку державного сектору України такий об’єкт обліку, як “інвестиційна нерухомість”, був відсутній; відповідно, не використовувалися таке поняття й методики його обліку.

Якщо порівнювати текст цього стандарту з відповідним міжнародним, можна помітити низку невідповідностей. Так, згідно з НП(С)БОДС 129 витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

У МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” визначено, що подальші видатки, пов’язані з уже визнаною інвестиційною нерухомістю, слід додавати до балансової вартості інвестиційної нерухомості, якщо існує ймовірність одержання суб’єктом господарювання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності протягом усього терміну експлуатації інвестиційної нерухомості, що перевищує останні визначені стандартні виробничі характеристики існуючої інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені. Крім того, зазначається, що суб’єктові господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості або модель оцінювання за собівартістю й застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати фактичний ринковий стан та обставини на звітну дату, а не на дату в минулому чи в майбутньому.

Після первісного визнання суб’єкт господарювання, що обирає модель оцінювання за собівартістю, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід МСБОДС 17 “Основні засоби”, тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація й будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.



Така модель оцінювання інвестиційної нерухомості може бути використана за умови іншого бюджетного законодавства й розвинутіших ринкових відносин у країні.

МСБОДС 17 “Основні засоби” визначає методологічні засади бухгалтерського обліку основних засобів та відображення відповідної інформації про них у фінансовій звітності. До основних засобів МСБОДС 17 відносить матеріальні активи, що їх<sup>1</sup>:

1) утримує суб’єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг для надання в оренду іншим або адміністративних цілей;

2) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

Згідно з МСБОДС 17 об’єкт основних засобів визнається активом, якщо він відповідає критеріям визнання активом, а саме: існує ймовірність того, що в майбутньому суб’єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов’язані з цим активом, або реалізує його потенціал корисності; собівартість або справедливу вартість активу для суб’єкта господарювання можна достовірно оцінити. Активи можуть складатися з різних компонентів, які мають різні строки корисної експлуатації або надають вигоди суб’єктові господарювання різними способами, або ж мають різний потенціал корисності, що створює необхідність застосування різних норм і методів амортизації<sup>2</sup>.

У складі основних засобів СДС вирізняється спеціальне військове обладнання, а також активи інфраструктури, яким притаманні такі характеристики. Вони виступають: частиною системи або мережі; спеціалізованими за своєю суттю і не мають альтернативного застосування; нерухомими об’єктами; часто об’єктом обмеження після вибуття.

Важливим об’єктом обліку у складі основних засобів є активи спадщини, які визначаються як “успадковані” через їх культурне, історичне значення або певне значення для середовища<sup>3</sup>. Активам спадщини, як правило, притаманні такі ознаки: фінансова вартість активів спадщини, якщо вона базуватиметься лише на ринковій вартості, ймовірно, не ві-

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

дображатиме їхньої культурної, освітньої або історичної вартості чи значення для середовища; законодавством країни або статутом суб'єкта господарювання може заборонятися або суттєво обмежуватися вибуття таких активів шляхом їх продажу; часто активи спадщини неможливо замінити, а з часом їхня вартість може збільшуватися, навіть якщо їх фізичний стан погіршується; за деякими активами важко визначити строк їх корисної служби, який у певних випадках може дорівнювати кільком сотням років. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть утримувати значні обсяги активів спадщини, набутих протягом багатьох років і різними способами, у тому числі шляхом придбання, у результаті дарування, заповіту та конфіскації. Ці активи рідко утримують з метою генерування грошових коштів, крім того, можуть існувати певні законодавчі або соціальні перешкоди для їх використання з такою метою. Деякі активи спадщини мають інший потенціал корисності, ніж їх успадкована вартість, наприклад, якщо історична будова використовується як офісне приміщення. У таких випадках вони можуть підлягати визнанню й оцінюванню як і інші основні засоби. Щодо інших активів спадщини, то їх потенціал корисності може обмежуватися характеристиками історичної спадщини, наприклад, якщо йдеться про пам'ятники та історичні пам'ятки. На вибір бази оцінювання таких активів може впливати потенціал їх альтернативної корисності. Суб'єкти господарювання, які визнають активи спадщини, повинні розкривати інформацію щодо цих активів, а саме: застосовану базу оцінювання; застосований метод нарахування амортизації, якщо такий використовується; балансову вартість; накопичену амортизацію на кінець періоду в разі її нарахування; узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду з розкриттям її компонентів.

Оцінка основних засобів при їх визнанні залежить від того, у який спосіб об'єкт надійшов до суб'єкта господарювання, при цьому об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання його як активу, повинен оцінюватися за своєю собівартістю<sup>1</sup>. Собівартість за МСБОДС 17 являє собою суму сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення. Собівар-

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

тість об'єкта основних засобів, що надійшов у результаті його придбання, складається з ціни придбання, включаючи імпортні мита та податки, що не підлягають відшкодуванню, а також із витрат, безпосередньо пов'язаних з приведенням активу в робочий стан; будь-які торговельні знижки вираховуються при визначенні ціни придбання.

У разі, якщо актив був придбаний безоплатно або за номінальною вартістю, його собівартість визначається як справедлива вартість такого активу на дату його придбання. Суб'єкт господарювання може отримати об'єкт основних засобів у подарунок або як внесок. Актив також може бути отриманий безоплатно або з номінальною компенсацією в разі використання повноважень на конфіскацію. За таких обставин собівартістю цього активу буде його справедлива вартість на дату придбання. Відповідно до МСБОДС 17 первісне визнання об'єкта основних засобів, придбаного безоплатно за номінальною вартістю або його справедливою вартістю, не враховує результатів попередніх переоцінок.

Собівартість активу, створеного власними силами, визначається за методикою, що застосовується до придбаних активів. Якщо суб'єкт господарювання виробляє подібні активи для продажу в процесі звичайної господарської діяльності, собівартість такого активу дорівнює собівартості виробництва активу для продажу.

Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший подібний чи неподібний об'єкт основних засобів. Вартість отриманого активу оцінюється за справедливою вартістю, яка дорівнює справедливій вартості відданого активу, скоригованою на будь-яку передану суму грошей або грошових еквівалентів<sup>1</sup>.

Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну на подібний актив, який використовується в той самий спосіб у такому самому виробництві та має подібну справедливу вартість. Об'єкт основних засобів може бути внесений у статутний капітал іншого суб'єкта господарювання. В обох випадках фінансовий результат за такою операцією не визнається. Собівартістю отриманого

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

активу є балансова вартість відданого активу. Проте справедлива вартість отриманого активу може свідчити про зменшення корисності відданого активу. За таких обставин відданий актив уцінюється і на суму уцінки зменшується вартість активу, що надійшов<sup>1</sup>.

Використовуючи об'єкт основних засобів за призначенням у процесі своєї діяльності, суб'єкт господарювання здійснює певні видатки, спрямовані на підтримання його у робочому стані, проведення ремонтів, реконструкцією та модернізацією<sup>2</sup>. Ці видатки повинні додаватися до балансової вартості активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди або потенціал корисності протягом усього строку корисної експлуатації цього активу, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності наявного активу, надходять до суб'єкта господарювання. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати періоду, коли вони були здійснені. Подальші видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони покращують стан активу, підвищуючи первісно оцінений рівень його продуктивності.

Видатки на ремонт та обслуговування основних засобів здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, що їх суб'єкт господарювання може очікувати від рівня продуктивності активу, визначеного за результатами останнього оцінювання<sup>3</sup>. У такому разі вони звичайно визнаються як витрати тоді, коли були здійснені.

Головні компоненти деяких об'єктів основних засобів можуть потребувати регулярної заміни. Такі компоненти обліковуються як окремі активи, оскільки їхній строк корисної експлуатації відрізняється від строку корисної експлуатації тих активів, до яких вони належать. Отже, за умови відповідності критерію визнання, облік видатків, понесених при заміні або відновленні компонента, ведеться як придбання окремого активу, а замінений актив списується.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік слід вести за собівартістю за вирахуванням суми будь-

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених втрат від зменшення корисності<sup>1</sup>.

МСБОДС 17 дозволяє альтернативний підхід до оцінювання після початкового визнання об'єкта основних засобів як активу: облік активу ведеться за переоціненою сумою, яка є справедливою його вартістю на дату переоцінки за вирахуванням суми будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених втрат від зменшення корисності. Переоцінка при цьому проводиться з достатньою регулярністю, так, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї балансової вартості, що була визначена із застосуванням справедливої вартості на дату підготовки звіту<sup>2</sup>.

Справедливою вартістю об'єктів основних засобів, як правило, є їхня ринкова вартість, визначена шляхом експертного оцінювання, яке звичайно здійснюють професійні оцінювачі, які мають відповідну кваліфікацію<sup>3</sup>. Для багатьох активів справедливу вартість можна легко визначити завдяки посиланню на ціни, які є на активному ринку. Встановлення ринкової вартості для деяких активів державного сектору може виявитися складним через відсутність ринкових операцій з такими активами. Деякі СДС можуть утримувати суттєві обсяги активів такого типу. За відсутності свідчення для визначення ринкової вартості об'єкта основних засобів на активному й ліквідному ринку його справедлива вартість може бути визначена шляхом посилання на інші об'єкти з подібними характеристиками, які використовують за подібних обставин і місцезнаходження.

Справедлива вартість об'єктів основних засобів спеціалізованого характеру може базуватися на собівартості відтворення або амортизованій відновлюваній собівартості, яка може визначатися шляхом посилання на ринкову вартість придбання компонентів, що застосовуються для виробництва такого активу, або на індексовану ціну такого самого або подібного активу на основі ціни за попередній період<sup>4</sup>. У разі використання методу індексованої ціни слід за-

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Там само.

стосовувати судження для визначення суттєвості змін у технології виробництва, що могли статися протягом періоду, а також для порівняння потужності активу, який використовується для посилення, з активом, який оцінюється.

Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, що підлягають переоцінці. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. Натомість їх достатньо оцінювати кожні три або п'ять років.

Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, будь-яка сума накопиченої амортизації на дату переоцінки перераховується пропорційно до зміни балансової вартості активу так, що вона після переоцінки дорівнює сумі отриманої в результаті переоцінки<sup>1</sup>. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу до його амортизованої відновлюваної собівартості, або включається з балансової вартості активу та чистої суми (залишкової вартості), перерахованої до переоціненої суми активу. Сума коригування, яка з'являється внаслідок перерахунку або вилучення накопиченої амортизації, формує частину збільшення або зменшення балансової вартості.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів слід переоцінювати весь клас основних засобів, до якого належить цей актив. Об'єкти, що входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і внесенню у фінансові звіти сум, у яких наявні змішані витрати та вартість на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі – за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

Якщо балансова вартість класу активів збільшилася в результаті переоцінки, це відображається безпосередньо в кредиті (рахунку) дооцінки<sup>1</sup>. Однак збільшення від переоцінки має визнаватися як дохід, якщо воно сторнує зниження від переоцінки того самого класу активів, яке раніше було визнане як витрати. Якщо балансова вартість класу активів зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися як витрата. Проте його слід безпосередньо вираховувати з будь-якої дооцінки, що з ним пов'язана, якщо це зменшення не перевищує суми дооцінки цього самого класу активів. Збільшення (дооцінка) та зменшення (уцінка), що виникають у результаті переоцінки і пов'язані з окремими активами, що належать до одного класу основних засобів, слід взаємно згортати всередині цього класу. Коли ж такі активи належать до різних класів, згортання не допускається.

Деякі або всі відповідні результати переоцінки, включені у чисті активи (додатковий капітал), можна прямо перенести до накопиченого надлишку або дефіциту, коли фінансовий результат визначено. Всю дооцінку можна включити до надлишку або дефіциту (частково або повністю) при вибутті та продажу деяких або всіх активів, що належать до одного класу основних засобів, з яким пов'язана сума цієї переоцінки. Проте можливе й включення до надлишку або дефіциту частини переоцінки під час використання активу суб'єктом господарювання; у цьому випадку сума списаної переоцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активів, та амортизацією, що базується на первісній вартості активів. Перенесення переоцінки до акумульованого надлишку або дефіциту не відображається в звіті про фінансовий результат.

Вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, треба розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Використовуваний метод амортизації повинен відображати модель, за якою економічні вигоди або потенціал корисності активу споживаються суб'єктом господарювання. Амортизаційні

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

відрахування за кожен період треба визнавати як витрати, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу<sup>1</sup>.

Оскільки суб'єкт господарювання споживає економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в активі, балансова вартість цього активу зменшується для відображення споживання, як правило, нарахуванням амортизації. Амортизаційні відрахування здійснюються, навіть якщо вартість активу перевищує його балансову вартість.

Суб'єкт господарювання споживає економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в об'єкті основних засобів, переважно шляхом використання активу<sup>2</sup>. Проте інші фактори – такі, як моральне і фізичне зношення активу (тоді, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення очікуваних від активу економічних вигід або потенціалу корисності. Відповідно, при визначенні корисного строку експлуатації активу треба брати до уваги такі чинники:

- термін очікуваного використання активу суб'єктом господарювання (визначається на основі оцінки очікуваної потужності або фізичної продуктивності активу);
- очікуване фізичне зношення, яке залежить від операційних чинників – таких, як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування суб'єкта господарювання, а також догляд за активом та його обслуговування тоді, коли актив не використовують;
- моральне зношення, яке виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи надані активом послуги;
- правові або подібні обмеження на використання активу – такі, як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.

Строк корисної експлуатації активу визначають, виходячи з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання.

Політика управління активами суб'єкта господарювання може включати в себе їхнє вибуття після певного часу або після отримання деякої частки економічних вигід, або частково реалізованого по-

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.



тенціалу корисності, втілених в активі<sup>1</sup>. Внаслідок цього строк корисної експлуатації активу може бути меншим, ніж строк його економічного використання. Оцінка такого строку має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання подібних активів суб'єктом господарювання.

Вартість активу, яка амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості – чистої суми, яку суб'єкт господарювання розраховує отримати за актив по закінченні строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат на вибуття. На практиці ліквідаційна вартість активу часто не має великого значення, а тому є несуттєвою при обчисленні суми, що амортизується. Коли застосовується базовий підхід і ймовірно, що ліквідаційна вартість буде суттєвою, її оцінюють на дату придбання і після цього не збільшують через зміни цін. Проте, коли застосовується дозволений альтернативний підхід, здійснюється нове оцінювання на дату будь-якої подальшої переоцінки активу. Це оцінювання ґрунтується на ліквідаційній вартості, що превалює на дату оцінювання подібних активів, які досягли кінця строку своєї корисної експлуатації та які були в експлуатації за умов, подібних до тих, за яких використовуватиметься актив.

Для нарахування амортизації можна використовувати такі методи<sup>2</sup>:

- прямолінійного списання;
- зменшення залишку;
- суми одиниць продукції.

Прямолінійний метод амортизації передбачає постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації активу. Метод зменшення залишку базується на зменшенні суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації активу. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, що ґрунтуються на очікуваному використанні або продуктивності активу.

Метод амортизації активу обирають на основі очікуваної форми економічних вигід або потенціалу корисності і застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не відбуваються зміни в очікуваній

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

моделі економічних вигід від цього активу або потенціалу його корисності.

Амортизаційні відрахування за період, як правило, визнаються витратами. Однак за деяких обставин економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в активі, поглинаються суб'єктом господарювання швидше в ході виробництва інших активів, ніж для виникнення видатків. У цьому випадку сума амортизаційних відрахувань містить частину вартості іншого активу та вноситься до його балансової вартості. Так само амортизацію основних засобів, використовуваних для розвитку суб'єкта господарювання, можна включати в собівартість нематеріальних активів, що їх визнають згідно з вимогами відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, що стосуються нематеріальних активів.

Строк корисного використання об'єкта основних засобів слід постійно переглядати, бо попередні його оцінки можуть не відповідати дійсності<sup>1</sup>. Такі зміни відбуваються в результаті різних обставин як передбачуваних, так і непередбачуваних. З іншого боку, зміни технології або зміни на ринку продукції можуть зменшити строк корисного використання активу. В таких випадках норма амортизації коригується для поточного і майбутніх періодів.

Політика суб'єкта господарювання щодо ремонту та обслуговування активів також може вплинути на строк корисного використання активу. Результатом такої політики може стати подовження строку корисної експлуатації активу або збільшення його ліквідаційної вартості. Проте проведення такої політики не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію. І навпаки, деякі активи можуть погано обслуговуватися або їх обслуговування може бути відстроченим на невизначений час через обмеження бюджетних коштів. У випадках, коли політика управління активами погіршує фізичне зношення активу, строк його корисного використання підлягає перегляду.

Метод амортизації, застосовуваний до основних засобів, слід також періодично переглядати, а в разі суттєвих змін в очікуваній формі економічних вигід від цих активів або в потенціалі їх корисності

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

цей метод необхідно змінювати. Якщо виникає потреба змінити метод амортизації, в бухгалтерському обліку таку зміну відображають як зміну в обліковій політиці, а суму амортизаційних відрахувань на поточний та майбутній періоди коригують.

Об'єкт основних засобів не відображається у звіті суб'єкта господарювання про фінансовий стан у разі продажу або якщо актив назажди вилючають із використання і не очікують жодних економічних вигід або реалізації потенціалу корисності від його вибуття.

Прибутки та збитки, що виникають від ліквідації та продажу об'єктів основних засобів, визначаються як різниця між очікуваними чистими надходженнями від продажу та балансовою вартістю активу. З метою відображення у фінансовій звітності такі прибутки або збитки слід включати до звіту про фінансовий результат, відповідно, як дохід або витрати.

Коли відбувається обмін об'єкта основних засобів на подібний актив, собівартість придбаного активу дорівнює балансовій вартості вибулого активу і в результаті не виникає ні прибутку, ні збитку.

Основні засоби, які вибувають з активного використання та зберігаються для продажу, відображаються за балансовою вартістю на дату вибуття активу з активного використання.

Наприкінці кожної дати звітності суб'єкт господарювання перевіряє актив щодо зменшення його корисності згідно з відповідним міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку, прийнятим для визначення облікових підходів до зменшення корисності активів і, відповідно, визнає будь-які збитки від зменшення корисності.

Фінансові звіти мають також розкривати для кожного класу основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію<sup>1</sup>:

- а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення балансової вартості. Якщо застосовували більше, ніж одну базу, треба розкривати балансову вартість за кожною базою;
- б) застосовані методи амортизації;
- в) строки корисної експлуатації або норми амортизації;

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

- г) балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими втратами від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду;
- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
  - 1) надходження основних засобів;
  - 2) вибуття;
  - 3) придбання в результаті об'єднання компаній;
  - 4) збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих безпосередньо в чистих активах/власному капіталі згідно з прийнятим міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку;
  - 5) втрати від зменшення корисності, визнані у звіті про фінансовий результат протягом певного періоду відповідно до прийнятого міжнародного або національного стандарту бухгалтерського обліку;
  - 6) втрати від зменшення корисності, сторновані в звіті про фінансовий результат протягом певного періоду згідно з прийнятим міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку;
  - 7) амортизацію;
  - 8) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання;
  - 9) інші зміни.

Фінансові звіти мають також розкривати за кожним класом основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію<sup>1</sup>:

- а) наявність та суми обмежень права власності на основні засоби в заставі для забезпечення зобов'язання;
- б) облікову політику щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів;
- в) суму видатків на капітальні інвестиції в результаті будівництва;

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

г) суму зобов'язань згідно з угодами, пов'язаними з придбанням основних засобів.

Вибір методу амортизації та оцінка строку корисної експлуатації активів є результатом професійного судження. Унаслідок цього розкриття обраних методів амортизації та очікуваних строків корисної експлуатації або норм амортизації забезпечує користувачів фінансових звітів інформацією, яка дає їм змогу переглядати методи, якими користується керівництво, та порівнювати певний суб'єкт господарювання із звітами інших суб'єктів господарювання. Тому слід розкривати й суму нарахованої амортизації, здійснену протягом періоду, і накопичену амортизацію на кінець цього періоду.

Суб'єкт господарювання розкриває характер і вплив змін в обліковій оцінці, які суттєво вплинули протягом поточного періоду, або які, як очікується, суттєво вплинуть у подальших періодах на чистий надлишок або дефіцит за період. Таке розкриття слід робити, якщо зміни в оцінці стосувалися:

- а) сум ліквідаційної вартості;
- б) прогнозованих витрат на демонтаж, переміщення об'єктів основних засобів та відтворення первісного вигляду майданчика;
- в) строків корисної експлуатації;
- г) методу амортизації.

Якщо балансова вартість класу основних засобів наведена за переоціненими сумами, необхідно розкривати:

- а) базу, застосовану для переоцінки активів;
- б) дату проведення переоцінки;
- в) залучення незалежного оцінювача;
- г) сутність будь-яких показників, що їх застосовували для визначення відновлювальної собівартості;
- г) дооцінки, що вказують на зміни протягом звітного періоду і на будь-які обмеження щодо розподілення залишку серед акціонерів або інших власників капіталу.
- д) суму всіх дооцінок за окремими об'єктами основних засобів, що входять до цього класу;
- ж) суму всіх зменшень від переоцінки окремих об'єктів основних засобів, що входять до цього класу.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію щодо основних засобів, корисність яких зменшилася згідно з міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку. Крім того, наведена

нижче інформація також буде корисною для потреб користувачів фінансових звітів<sup>1</sup>:

- а) балансова вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
- б) валова балансова вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовують;
- в) балансова вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються для продажу;
- г) справедлива вартість основних засобів при застосуванні базового підходу в разі, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Методологічні засади обліку запасів на основі їх оцінки за історичною собівартістю визначаються МСБОДС 12 “Запаси”. У державному секторі запаси включають основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у процесі виробництва; готову продукцію або незавершене виробництво та товари, придбані чи вироблені суб’єктом господарювання для розподілу іншим сторонам безоплатно або за номінальною платою. Відповідно до МСБОДС 12 запаси – це активи, які існують<sup>2</sup>: у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі; існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання або розподілу при наданні послуг; утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу.

До специфічних активів, які можуть включатися до запасів у державному секторі, належать: запаси озброєння; склади споживчих товарів; матеріали для технічного обслуговування; інші запасні деталі для основних засобів, ніж ті, про які йдеться у стандартах обліку основних засобів; стратегічні запаси (наприклад, енергетичні резерви); запаси не випущеної валюти; поштові матеріали, утримувані для продажу; незавершене виробництво; земля/нерухомість, утримувана для продажу<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

Якщо орган державної влади контролює права на створення та випуск певних активів, у тому числі поштових марок та валюти, то такі активи визнають як запаси. Їх оцінюють за собівартістю друкування або чеканення, а не за номінальною платою. Якщо зазначений орган утворює та зберігає стратегічні резерви (наприклад, нафти, пально-мастильних матеріалів) для використання у випадку аварії чи стихійного лиха або надзвичайного стану, такі об'єкти визнаються запасами.

Оцінка запасів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності здійснюється за найменшою з двох оцінок – собівартістю або чистою вартістю реалізації або за поточною відновлюваною вартістю<sup>1</sup>.

Якщо запаси утримують з метою розподілу без оплати або за номінальною платою, або споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати, їх слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю. Собівартість відповідно до МСБОДС – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення. Чиста вартість реалізації – розрахункова ціна продажу за умов звичайної господарської діяльності за вирахуванням розрахункових витрат на завершення виробництва та розрахункових витрат, необхідних для продажу, обміну або розподілу. Поточна відновлювана собівартість – витрати суб'єкта господарювання в разі придбання певного активу на дату звітності<sup>2</sup>.

Порядок формування собівартості запасів при їх визнанні в бухгалтерському обліку залежить від того, як вони надійшли до суб'єкта господарювання. Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на перероблення та інші витрати, що виникли під час доставки запасів та приведення їх у стан, придатний для використання. Якщо запаси придбані суб'єктом господарювання, то витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, мита на ввезення та податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

господарювання податковими органами), витрат на транспортування, робіт з навантаження й розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на придбання можуть містити в собі курсові різниці від обміну іноземних валют, що безпосередньо виникають при придбанні запасів за іноземну валюту<sup>1</sup>.

Якщо запаси створюються суб'єктом господарювання, то такі запаси є готовою продукцією і визнаються в бухгалтерському обліку за собівартістю виготовлення. Собівартість виготовлення готової продукції, або виробнича собівартість, складається з витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом. Вона включає також постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробленні матеріалів у готову продукцію<sup>2</sup>.

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Якщо витрати на перероблення кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на раціональній та послідовній основі. За своїм характером більшість побічних продуктів є несуттєвими. У таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості. Інші витрати включаються в собівартість запасів, якщо вони здійснені при доставці запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан.

До витрат, які не виключаються у собівартість запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони здійснені, належать: наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат; витрати на зберігання, крім тих, які необхідні перед наступним етапом виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцеперебування та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж.

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.



У постачальника послуг собівартість запасів складається переважно з витрат на оплату праці та інших витрат, пов'язаних із працівниками, безпосередньо зайнятими в наданні послуг, разом зі спеціалістами з нагляду, а також з відповідних накладних витрат. Витрати на оплату праці та інші, що стосуються реалізації і загального адміністративного персоналу, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони здійснені.

Собівартість запасів може визначатися за допомогою таких методів<sup>1</sup>:

- стандартних витрат;
- роздрібних цін;
- ідентифікації індивідуальної собівартості;
- “перше надходження – перший видаток” (ФІФО);
- середньозваженої собівартості.

Метод стандартних витрат або метод роздрібних цін використовують за умови, якщо розраховані за їх допомогою показники приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати встановлюють на базі нормативного рівня використання основних та допоміжних матеріалів, трудових витрат, продуктивності і виробничої потужності устаткування. Вони регулярно аналізуються і за необхідності переглядаються з урахуванням зміни поточних умов виробництва<sup>2</sup>.

Метод ідентифікації індивідуальної собівартості використовують для оцінювання запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, а також вироблених товарів або наданих послуг, призначених для конкретних проектів.

Ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати отожнюються з певними одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретного проекту. Однак він не придатний у випадку, коли є велика кількість запасів, які зазвичай взаємозамінні<sup>3</sup>.

Метод ФІФО використовують для оцінки запасів, якщо можна припустити, що одиниці запасів, які були придбані першими, про-

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

даються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах у кінці періоду, є тими, що були придбаними або виробленими найостаннішими і відповідно оцінюються за останньою ціною придбання.

Відповідно до методу середньозваженої собівартості собівартість кожної одиниці визначають із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початку періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на звітну дату чи з отриманням кожної додаткової партії товару залежно від обставин, що склалися.

Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ті самі формули собівартості для всіх подібних запасів. Для неподібних запасів за призначенням або умовами можуть використовуватись різні методи визначення собівартості<sup>1</sup>.

Запаси, визнані як активи, не можуть оцінюватися за собівартістю та потребують переоцінки, якщо: вони пошкоджені або повністю чи частково застаріли, або ціна їх реалізації зменшилася; збільшилися очікувані витрати на завершення їх виробництва та збут, обмін чи розподіл.

За таких умов запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації. Такий підхід впливає з принципу обачності, відповідно до якого балансова вартість активів не повинна перевищувати суми майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, які очікуються від їх продажу, обміну, розподілу або використання.

Переоцінка запасів, як правило, за чистою вартістю реалізації відбувається за їх видами. Проте за деяких обставин об'єднання в групи подібних або взаємопов'язаних одиниць запасів може бути доцільним. Визначення чистої вартості реалізації запасів, що підлягають переоцінці, базуються на чистій вартості реалізації, яка була на момент попереднього оцінювання очікуваної суми реалізації запасів, та враховує коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язаних із подіями, які відбуваються протягом звітного періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

на кінець періоду. Визначення чистої вартості реалізації враховує мету утримання запасів<sup>1</sup>.

Матеріали та інша сировина, призначені для використання у виробництві запасів, не переоцінюються нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована, обмінена, розподілена за собівартістю або вище собівартості. Проте, коли падіння ціни матеріалів вказує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково переоцінюються до чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращим наявним мірилом чистої вартості їх реалізації.

У кожному наступному періоді здійснюється нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, що раніше спричинили переоцінку запасів нижче собівартості, більше немає, сума уцінки сторнується так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації.

Суб'єкт господарювання державного сектору може утримувати запаси, майбутні економічні вигоди або потенціал корисності яких не пов'язаний безпосередньо з їхньою спроможністю генерувати чисті надходження грошових коштів. Такі типи запасів можуть виникати, якщо орган державної влади вирішив розподілити певні товари безоплатно або за номінальною сумою. У таких випадках майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів для цілей фінансової звітності відображаються за сумою, яку суб'єктові господарювання потрібно було б сплатити, щоб придбати майбутні економічні вигоди або потенціал корисності для досягнення мети суб'єкта господарювання. Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності не можна придбати на ринку, необхідна переоцінка запасів здійснюється за відновлюваною собівартістю. Якщо змінюється мета, для якої утримують запаси, тоді вартість запасів оцінюють за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації<sup>2</sup>.

Запаси вибувають у результаті продажу, обміну або розподілу. Балансову вартість запасів, що вибули, слід визнавати як витрати пе-

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

ріоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли товари розподілено або відповідні послуги надано.

Суму будь-якої уцінки запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається уцінка або втрати. Суму сторнування будь-якої уцінки запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаних витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.

Процес визнання балансової вартості реалізованих, обмінених чи розподілених запасів витратами здійснюється за методом нарахування, що вимагає відповідності витрат доходам. Для постачальника послуг моментом визнання запасів витратами є, як правило, той момент, коли надаються послуги або після виставлення рахунків за послуги, що підлягають оплаті.

У фінансових звітах слід розкривати щодо запасів інформацію про<sup>1</sup>:

- а) облікову політику, прийняту для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікацією запасів, прийнятною для суб'єкта господарювання;
- в) суму будь-якого сторнування будь-якої переоцінки, яка визнається у звіті про фінансові результати періоду;
- г) обставини або події, що спричинили сторнування переоцінки запасів;
- г) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

Інформація про балансову вартість різних видів запасів та ступінь змін у цих активах є важливою для користувачів фінансових звітів. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі запаси, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція. Запаси постачальника послуг можуть бути описані просто як незавершене виробництво. У фінансових звітах слід також розкривати інформацію про: собівартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду,

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

або операційні витрати, пов'язані з доходами і визнані як витрати певного періоду та класифіковані за їхнім характером<sup>1</sup>.

Як у вітчизняній, так і світовій обліковій практиці одним з центральних об'єктів фінансового обліку СДС є дохід. Згідно з встановленими міжнародними фінансово-економічними положеннями здійснення господарської діяльності доходи суб'єктів вказаного сектору поділяють на: доходи, що виникають унаслідок операцій, які не є обміном та доходи від операцій обміну. Операціям, які не є обміном, відповідають такі види доходів, як: прямі та непрямі податки, гранти, пожертвування. Операція обміну являє собою операцію, у результаті проведення якої суб'єкт господарювання отримує активи або послуги чи погасив зобов'язання і безпосередньо передає приблизно рівну вартість іншій стороні в обмін<sup>2</sup>.

До складу операцій, які є обміном, включають операції з надання послуг, реалізації товарів, використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди. Надання послуг СДС пов'язане з виконанням ними раніше встановленого завдання на певний період. Операції з реалізації товарів передбачають відповідні дії з товарами, виробленими суб'єктом господарювання з метою реалізації – такі, як друковані видання та товари, придбані для перепродажу, земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу. Використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання приводить до отримання доходу у формі<sup>3</sup>:

- відсотків – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;
- роялті – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад, патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм;
- дивідендів або їх еквівалентів – розподілу надлишків власникам інвестицій у капітал пропорційно до їх внесків капіталу певного класу.

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

У цілому відповідно до МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” дохід є валовим надходженням економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків власників. Зазначимо ключовий момент цього визначення, а саме<sup>1</sup>: дохід включає тільки валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, які отримані та підлягають отриманню суб’єктом господарювання на його власний рахунок. Так, суми, зібрані суб’єктом господарювання як представником органу державної влади чи іншої урядової організації або від імені третіх сторін, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб’єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов’язань, а тому вони виключаються з доходу. Також не відповідають визначенню доходів фінансові надходження, зокрема позики, бо вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов’язаннях і не впливають на чисті активи / власний капітал (останні прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов’язань).

Важливим моментом обліку доходів є його оцінка. Згідно з МСБОДС 9 дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов’язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню<sup>2</sup>. Практика свідчить, що у більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте в разі відстрочення надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана (наприклад, суб’єкт господарювання може надати безвідсотковий кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову).

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

В основі процедури визнання доходу лежить певна низка критеріїв, які вирізняються за видами операцій обміну<sup>1</sup>. Йдеться про те, що для кожного виду операцій встановлено набір критеріїв для визнання відповідних доходів. Крім того, за певних обставин, для точного відображення сутності операції застосовуються критерії визнання до окремих компонентів однієї операції, які підлягають визначенню. Втім критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані так, що вплив не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Розглянемо кожний вид операцій в контексті головної мети – визнання доходу.

Згідно з МСБОДС 9 у разі, якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на звітну дату. Результат операції можна достовірно оцінити, якщо задоволено такі умови<sup>2</sup>: можна встановити суму доходу; існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією; можна достовірно оцінити етап завершеності операції на звітну дату; можна визначити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.

Слід зауважити, що визнання доходу шляхом посилання на етап завершеності операції, яке називають методом поетапного виконання, пов'язано з тим, що дохід має бути визнаним у тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги. Крім того, відповідно до принципу обачності дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. Етап завершеності операції визначається різними способами, а саме шляхом: огляду виконаної роботи, визначення обсягу вже наданих послуг у загальному обсязі послуг запланованих та визначених до надання, підрахунку частки витрат, здійснених на певну дату, в попередньо оцінених загальних витратах на операцію. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають послуги, виконані

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

на цю саму дату; саме ці витрати включаються до попередньо оцінених загальних витрат на операції<sup>1</sup>.

Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнано витрати, що підлягають відшкодуванню. Якщо результат операції не можна достовірно оцінити і немає ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати<sup>2</sup>.

За результатами проведення операції реалізації товарів дохід визнається за умов, якщо<sup>3</sup>:

- суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари;
- суб'єкт господарювання не зберігає ані постійної участі в управлінні на такому рівні, який, як правило, пов'язаний з володінням, ані ефективного контролю за реалізованими товарами;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- ймовірно, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.

Первинний за сутністю та у порядку визнання критерій вимагає здійснення оцінки того, коли суб'єкт господарювання передав значні ризики та винагороди від володіння покупцеві. Так, у більшості випадків передача ризиків та винагород від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця (саме це відбувається у більшості продажів); однак у деяких випадках передача ризиків та винагород від володіння здійснюється не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння. Якщо суб'єкт господарювання зберігає значні ризики від володіння, операція не є продажем і дохід не визнається. У разі, якщо суб'єкт господарювання зберігає тільки не-

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.



значний ризик від володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається<sup>1</sup>.

Загальний критерій, наведений у визначенні доходів, встановлює вимогу іншого змісту: дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. Слід зауважити, що у деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Проте, якщо невизначеність виникає стосовно отримання суми, яка вже включена до доходу, то сума безнадійної заборгованості або сума, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, визнається як витрата, а не як коригування первісно визнаної суми доходу. За результатами операції використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання дохід, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, визнається за умов, якщо існує ймовірність, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання, а також можна достовірно оцінити суму доходу.

Відповідно до МСБОД 9 обов'язковою умовою визнання доходу від операцій з використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання є застосування таких облікових підходів:

- відсотки мають визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням реального доходу від активу;
- роялті мають визнаватися, коли їх отримують згідно із сутністю відповідної угоди;
- дивіденди чи їх еквіваленти мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів або суб'єкта господарювання на отримання виплати.

Як і за попередніми операціями, дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. У разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, то не отримана сума або сума, щодо якої перестав існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрата, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

---

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

Відповідно до позицій МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” фінансова звітність суб’єкта господарювання має розкривати інформацію про<sup>1</sup>:

- а) облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовують для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;
- б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, який виникає від всіх видів операцій, зокрема надання послуг; реалізації товарів; відсотків; роялті; дивідендів;
- в) суму доходів, які виникають від обміну товарів або послуг, що включені до кожної суттєвої категорії доходу.

Дослідження відповідності НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів” і 131 “Будівельні контракти” міжнародним стандартам виявило, що НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів” гармонізовано з МСБОДС 4 “Вплив змін валютних курсів”, а НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти” – із МСБОДС 11 “Будівельні контракти”.

НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів” визначає загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб’єктів державного сектору в грошовій одиниці України. Норми цього стандарту відповідають міжнародній та чинній практиці в державному секторі України.

НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти” визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов’язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності. Він регулює порядок визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу.

Цим стандартом встановлено методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, методику розрахунку кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом із фіксованою ціною, за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс”, складу витрат, безпосередньо пов’язаних з виконанням будівельного контракту.

<sup>1</sup> Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.

Порівняльний аналіз міжнародних облікових підходів та напрацювань вітчизняних методологів, викладених у НП(С)БОДС на прикладі основних об'єктів обліку – основних засобів, запасів, доходів та витрат – свідчить про значне наближення вітчизняної методології до позицій МСБОДС (додаток К, табл. К.1–К.3). Нагадаємо, що кінцевим результатом розроблення та затвердження НП(С)БОДС має стати остаточне закріплення в обліку СДС методу нарахування, наближення бухгалтерського обліку загалом та фінансової звітності зокрема до положень МСБОДС та Посібника зі статистики державних фінансів (у редакції 2001 р.) (далі – IMF GFSM 2001). Це сприятиме створенню дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами і, як наслідок, економічному та соціальному зміцненню України<sup>1</sup>.

НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які є основою для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку. МСБОДС містять єдині методологічні підходи до оцінки й розкриття інформації. Їхні положення є набагато ширшими, ніж ті, що враховані у НП(С)БОДС, розроблені для державного сектору України. НП(С)БОДС відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства. Поглиблення ринкових відносин в Україні, удосконалення державного управління неминуче приведуть до прямого запровадження МСБОДС, як це відбулося в корпоративному секторі національної економіки.

Разом із тим слід ураховувати, що при запровадженні НП(С)БОДС перед суб'єктами державного сектору постане низка проблем, а саме: – деякі положення бюджетного законодавства й нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку не повною мірою відповідають вимогам застосування методу нарахування. У вітчизняному законодавстві чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі й консолідації інформації про виконання бюджетів. Унаслідок застосування різних методів ведення бухгалтерського обліку в органах

---

<sup>1</sup> *Левицька С. О.* Реформування бюджетного обліку: державне економіко-правове регулювання, перспективи / *С. О. Левицька* // Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. – Вип. 1. – Том II. – Д., 2008. – С. 46–52.

- державного сектору запроваджені й діють декілька планів рахунків бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються за структурою та деталізацією;
- перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує вироблення єдиної облікової політики й напрацювання нормативно-правових актів, які встановлюють вимоги щодо обліку та звітності в державних органах і установах з урахуванням міжнародних норм;
  - відсутнє програмне забезпечення, яке має враховувати особливості застосування НП(С)БОДС;
  - перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує навчання бухгалтерського персоналу новим правилам ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Викладене свідчить про необхідність вироблення стратегії та плану запровадження НП(С)БОДС, до розроблення яких мають терміново приступити Міністерство фінансів України та Державна казначейська служба України спільно з Методологічною радою з бухгалтерського обліку. Зазначена стратегія має бути спрямована на:

- подальшу гармонізацію положень нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі згідно з вимогами МСБОДС;
- виявлення проблемних питань щодо методичного й організаційного забезпечення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС та опрацювання у зв'язку з цим основних положень стандартів та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі;
- розроблення методичних рекомендацій щодо заповнення окремих форм фінансової звітності відповідно до вимог МСБОДС та надання іншої методологічної, методичної допомоги органам державного управління, суб'єктам державного сектору з питань практичного застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

За умов успішного здійснення процесу гармонізації облікової теорії та практики бюджетного обліку до надбань світової облікової системи в державному секторі, а отже імплементації основних її підходів до вказаної складової вітчизняного бухгалтерського обліку, доцільним є приведення бюджетного законодавства у відповідність до позицій

НП(С)БОДС. З цією метою, проведемо аналіз НП(С)БОДС на предмет виявлення нових підходів та позицій як облікового, так і загального характеру.

#### **1.4. АНАЛІЗ НП(С)БОДС У КОНТЕКСТІ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ З ПОЛОЖЕННЯМИ БЮДЖЕТНОГО КОДЕКСУ І БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

У контексті модернізації системи державних фінансів України важливим елементом є гармонізація бюджетного обліку із вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Як зазначалося, із цією метою наказами Мінфіну від 28.12.2009 № 1541 (із змінами, внесеними наказом Мінфіну від 29.12.2011 № 1798), від 12.10.2010 № 1202, від 24.12.2010 № 1629, від 29.12.2011 № 1798, від 25.01.2012 № 52, від 18.05.2012 № 568 затверджено такі НП(С)БОДС:

- НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”;
- НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”;
- НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами”;
- НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”;
- НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”;
- НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”;
- НП(С)БОДС 123 “Запаси”;
- НП(С)БОДС 124 “Доходи”;
- НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”;
- НП(С)БОДС 126 “Оренда”;
- НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”;
- НП(С)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”;
- НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”;
- НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів”;
- НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти”;
- НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам”;
- НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”;
- НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”;
- НП(С)БОДС 135 “Витрати”.

Зазначені стандарти в основній своїй частині відповідають МСБОДС, а отже містять положення, нові для бюджетного законо-

давства України, що потребує подальших наукових досліджень та належного обґрунтування.

**НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”** визначено склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. У Положенні вводиться поняття економічної групи (ГРК, РКнр та одержувачі бюджетних коштів), яке у вітчизняному бюджетному законодавстві відсутнє, хоча із чинними його положеннями в протиріччя не входить.

Відповідно до НП(С)БОДС 101<sup>1</sup>, фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

Складання звітності бюджетних установ в Україні на сьогодні регламентує Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.2012 № 44<sup>2</sup> (далі – Порядок № 44). Відповідно до Порядку № 44<sup>3</sup> звітність розпорядників та бюджетних коштів поділяється на фінансову та бюджетну. У складі фінансової звітності затверджено “Баланс” (форма № 1), “Звіт про результати фінансової діяльності” (форма № 9а, № 9м), “Звіт про рух грошових коштів”.

Підходи до складу статей балансу згідно з НП(С)БОДС 101<sup>4</sup> та Порядку № 44<sup>5</sup> є відмінними (табл. 1.6, 1.7).

---

<sup>1</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

<sup>5</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

Таблиця 1.6

**Склад активу балансу відповідно до НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” та Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів**

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Розділ	Стаття	Стаття	Розділ
Нефінансові активи	Основні засоби	Основні засоби	Необоротні активи Оборотні активи
	Нематеріальні активи	Нематеріальні активи	
	Незавершені капітальні інвестиції	Незавершене капітальне будівництво	
	–	Інші необоротні матеріальні активи	
	Запаси	Матеріали і продукти харчування	
		Інші запаси	
	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Малоцінні та швидкозношувані предмети	
	Готова продукція	–	
Інші нефінансові активи	–		
Фінансові активи	Довгострокова дебіторська заборгованість		Необоротні активи Оборотні активи
	Довгострокові фінансові інвестиції		
	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Розрахунки із податків та платежів	
	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги	Розрахунки з постачальниками, підприємцями за товари, роботи й послуги	
	Поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами	–	
	Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами	–	
	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування	Розрахунки із страхування	

Продовження табл. 1.6

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Фінансові активи	Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	Розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів	Необоротні активи Оборотні активи
	–	Розрахунки з відшкодування завданих збитків	
	інша поточна дебіторська заборгованість	–	
	–	Розрахунки за окремими програмами	
	–	Розрахунки за спеціальними видами платежів	
	–	Розрахунки з підзвітними особами	
	–	Розрахунки за іншими операціями	
	–	Короткострокові векселі одержані	
	–	Інші кошти	
	Поточні фінансові інвестиції	–	
	Грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів в національній валюті, у тому числі:		
	касї	Каса	
	казначействї	Рахунки в казначействї загального фонду	
		Рахунки в казначействї спеціального фонду	
		Інші рахунки в казначействї	
	установах банків	Рахунки в банках	
	Грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів в іноземній валюті		



Закінчення табл. 1.6

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Фінансові активи	Кошти бюджетів та інших клієнтів	–	Необоротні активи Оборотні активи
	Інші фінансові активи	–	
	–	Грошові кошти в дорозі	
	III. Витрати майбутніх періодів	III. Витрати	

Складено за: Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

Таблиця 1.7

**Склад пасиву балансу відповідно до НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” та Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів**

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Розділ	Стаття	Стаття	Розділ
I. Власний капітал та фінансовий капітал	Внесений капітал	–	I. Власний капітал
	Фонд дооцінки	Результати переоцінок	
	Фінансовий результат	Результат виконання кошторису за загальним фондом	
		Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	
	Капітал у підприємства	–	
	Резерви	–	
	–	Фонд у необоротних активах	
–	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах		

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Роз-діл	Стаття	Стаття	Роз-діл
II. Зобов'язання	Довгострокові зобов'язання:	Довгострокові зобов'язання	II. Зобов'язання
	за цінними паперами	–	
	за кредитами	–	
	інші довгострокові зобов'язання	–	
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	
	Поточні зобов'язання за платежами до бюджету	Розрахунки із податків та платежів	
	–	Короткострокові векселі видані	
	Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги	Розрахунки з постачальниками, підприємцями за товари, роботи й послуги	
	Поточні зобов'язання за кредитами	Короткострокові позики	
	Поточні зобов'язання за одержаними авансами	–	
	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	Розрахунки із заробітної плати та інших виплат	
	Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування	Розрахунки із страхування	
	Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками	–	
	інші поточні зобов'язання	–	
		Розрахунки за спеціальними видами платежів	
		Розрахунки зі стипендіатами	
		Розрахунки з підзвітними особами	
		Розрахунки за депозитними сумами	

Закінчення табл. 1.7

НП(С)БОДС 101		Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів	
Розділ	Стаття	Стаття	Розділ
<b>II. Зобов'язання</b>		Розрахунки за іншими операціями	<b>II. Зобов'язання</b>
		Розрахунки за операціями з внутрішньодомчої передачі запасів	
		Розрахунки за окремими програмами	
	<b>III. Забезпечення</b>	–	
	<b>IV. Доходи майбутніх періодів</b>	<b>III. Доходи</b>	

Складено за: Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

В активі балансу, на відміну від чинної практики обліку в бюджетних установах, виділено нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів. Якщо готова продукція, згідно з Порядком № 44, включалась до складу інших запасів, то відповідно до НП(С)БОДС 101, відображається окремим рядком. Також згідно НП(С)БОДС 101 дещо переформатовано порядок відображення в балансі дебіторської заборгованості.

Щодо пасиву балансу, то в НП(С)БОДС 101 передбачено розділ, якого немає у формі балансу, що складається відповідно до Порядку № 44<sup>1</sup>. Таким розділом є “Забезпечення”. Фонди у необоротних активах та МШП не відображаються за новими стандартами. Результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами також не виокремлюються, а відображаються одним рядком “Фінансовий

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

результат”. Порівняно з чинною формою присутні два нові рядки – “Капітал у підприємства”, “Резерви”.

Звіт про фінансові результати відповідно до НП(С)БОДС 101 складається не лише в розрізі загального і спеціального фондів, як передбачено Порядком № 44<sup>1</sup>, а за доходами і витратами від обмінних та необмінних операцій, а також за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету.

Звіт про рух грошових коштів за новими стандартами відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Власне виокремлення таких видів діяльності установ державного сектору, як інвестиційна, операційна, фінансова є новим для бюджетного законодавства України (табл. 1.8).

**У НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”<sup>2</sup>** власне поняття консолідованої фінансової звітності застосовується вперше. У Порядку № 44<sup>3</sup> вживається поняття зведеної фінансової звітності, що складається ГРК.

У Порядку № 44<sup>4</sup> зазначено, що зведена фінансова та бюджетна звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, а також фінансової та бюджетної звітності за своїми операціями.

У НП(С)БОДС 102 термін “консолідована фінансова звітність” розкривається як фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи.

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Там само.

Таблиця 1.8

**Надходження та витрати грошових коштів суб'єктів державного сектору відомібно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" та бюджетного законодавства України**

Вид діяльності	Надходження		Витрати
	НП(С)БОДС 101	Бюджетне законодавство України (Бюджетний кодекс України)	
	<i>За обмінними операціями</i>		
Операційна	Бюджетні асигнування	Бюджетне законодавство України (Бюджетний кодекс України)	Витрати на оплату праці
	Доходи від надання послуг	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	Нарахування на оплату праці
	Інші надходження від обмінних операцій		Оплата товарів, робіт, послуг
			Інші витрати за не-обмінними операціями
	<i>За необмінними операціями</i>		
	-	Від податкової (господарської) діяльності	Використання товарів і послуг
	-	Плата за оренду майна бюджетних установ	Обслуговування боргових зобов'язань
	Податкові надходження	Податкові надходження	

Продовження табл. 1.8

Вид діяльності	Надходження		Витрати	
	НП(С)БОДС 101	Бюджетне законодавство України (Бюджетний кодекс України)	НП(С)БОДС 101	Бюджетне законодавство України (наказ Міністру про бюджетну класифікацію)
	Неподаткові надходження	Неподаткові надходження	-	
	Трансфери	Трансфери	-	
	Надходження до державних цільових фондів	-	Трансфери та субсидії	Погочні трансфери Соціальне забезпечення
	Інші надходження від необмінних операцій	-	Інші витрати	Інші поточні видатки
		Благодійні внески, гранти та дарунки		
		Кошти, що отримують бюджетні установи для виконання цільових заходів		
<i>За обмінними операціями</i>				
Інвестиційна	Від продажу фінансових інвестицій	Від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	В результаті придбання фінансових інвестицій	Придбання основного капіталу
	Від продажу основних засобів		В результаті придбання основних засобів	
	Від продажу нематеріальних активів		В результаті придбання нематеріальних активів	

Закінчення табл. 1.8

Вид діяльності	Надходження		Витрати	
		НП(С)БОДС 101	Бюджетне законодавство України (Бюджетний кодекс України)	НП(С)БОДС 101
Фінансова	Інші надходження		Інші витрати	
	Повернення кредитів	–	Надання кредитів	Капітальні трансферти
	Отримання позик	–	Погашення позик	–
	Отримання відсотків (роялті)	Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким законодавством надано відповідне право	Сплата відсотків	–
	Інші надходження	–	Інші витрати	–

Складено за: Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&r=1309936556715078>; Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

При цьому виникає два нових поняття – “контролюючий суб’єкт”, “контрольований суб’єкт”. Під контролем у зазначеному стандарті розуміється повноваження СДС управляти фінансовою та операційною політикою іншого СДС з метою одержання вигід від його діяльності.

У ст. 26 БКУ<sup>1</sup> зазначено, що РБК в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. При цьому внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Фактично поняття контролю в стандарті і в Бюджетному кодексі має різні значення. У першому випадку – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб’єкта державного сектору; у другому – комплекс заходів для забезпечення законності, ефективності та результативності використання бюджетних коштів.

У НП(С)БОДС 102 також зазначено, що при складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

- а) сальдо та операції між суб’єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті *нереалізовані доходи*;
- б) *нереалізовані витрати* в результаті операцій у межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Нереалізовані доходи та нереалізовані витрати в сучасній нормативній базі, що регламентує облік в бюджетних установах, не розглядаються.

**НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами”<sup>2</sup>** вводить поняття сегментів, зокрема “звітний сегмент”, “географічний сегмент”, “сегмент діяльності” (табл. 1.9).

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.



Таблиця 1.9

**Визначення сегментів відповідно до НП(С)БОДС 103  
“Фінансова звітність за сегментами”**

Термін/ положення	Трактування в НП(С)БОДС
Звітний сегмент	Сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору
Географічний сегмент	Це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших: <ul style="list-style-type: none"> <li>– економічними і геополітичними умовами географічного регіону;</li> <li>– особливістю діяльності в різних географічних регіонах;</li> <li>– територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт);</li> <li>– характерними для географічного регіону ризиками діяльності;</li> <li>– правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах</li> </ul>
Сегмент діяльності	Це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших: <ul style="list-style-type: none"> <li>– видом послуг (робіт);</li> <li>– способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);</li> <li>– характером діяльності;</li> <li>– цілями діяльності;</li> <li>– категорією споживачів послуг (робіт)</li> </ul>

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури СДС.

Сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і водночас показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід цього сегмента СДС становить не менше ніж 10 % сукупного доходу;

- витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10 % сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
- балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

Звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні.

Зазначеним положенням вводяться також поняття доходів і витрат звітних сегментів, що раніше не застосовувались у бюджетному законодавстві. Зокрема, фінансові доходи; фінансові витрати; доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій; доходи і витрати, пов'язані з продажем необоротних активів, інші доходи; інші витрати; доходи від надзвичайних подій.

Поряд з наявними класифікаціями доходів бюджетних установ, зокрема розподілом на доходи загального та спеціального фонду; та класифікацією видатків бюджету, наведені види доходів та витрат виникають залежно від виду діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), визначених у НП(С)БОДС 101<sup>1</sup>.

Мають місце також розбіжності в тлумаченні поняття *зобов'язання* в НП(С)БОДС 103<sup>2</sup> та БКУ<sup>3</sup>.

Так, відповідно до глосарію БКУ, *бюджетне зобов'язання* – будь-яке здійснене згідно з бюджетним асигнуванням розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

<sup>1</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

У НП(С)БОДС 103 зобов'язаннями звітного сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента СДС, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

У Додатку до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” наведено такий склад *доходів від операційної діяльності звітних сегментів*: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, трансфери, інші операційні доходи.

Якщо перших три складові і раніше виділялись у складі доходів бюджетних установ, то інші операційні доходи для установ державного сектора є відносно новим поняттям.

Щодо складу *фінансових доходів*, визначених НП(С)БОДС 103<sup>1</sup> (доходи від відсотків, роялті, дивідендів, інші фінансові доходи, інші доходи), то серед переліку власних надходжень бюджетних установ (ст. 13 БКУ) такі види доходів не зазначені.

Наказом Мінфіну “Про бюджетну класифікацію”<sup>2</sup> зі змінами та доповненнями, серед *поточних видатків* бюджетних установ вимокренені такі групи в оновленій бюджетній класифікації:

- 1) оплата праці і нарахування на заробітну плату;
- 2) використання товарів і послуг;
- 3) обслуговування боргових зобов'язань;
- 4) поточні трансфerti;
- 5) соціальне забезпечення;
- 6) інші поточні видатки.

У НП(С)БОДС 103<sup>3</sup> *витрати операційної діяльності* групуються за подібним принципом:

- 1) витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи;

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

- 2) оплата товарів;
- 3) трансферти та субсидії;
- 4) інші операційні витрати.

Аналізуючи НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”<sup>1</sup>, слід зауважити про відсутність принципів протиріч із положеннями чинного Бюджетного кодексу України, оскільки, як зазначено в ст. 56 БКУ<sup>2</sup>, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень стандартів) бухгалтерського обліку, що затверджуються Мінфіном, а також *інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку*.

Однак щодо власне інших нормативно-правових актів, то порівняно з чинним Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженим наказом від 26.06.2013 № 611 (далі – Положенням № 611), у НП(С)БОДС введено принципово інші аспекти обліку основних засобів.

По-перше, це стосується оцінки основних засобів. Види вартості, за якою відображаються в обліку основні засоби, відповідно до НП(С)БОДС та діючих нормативно-правових актів, наведені в табл. 1.10.

Такі терміни, як первісна і залишкова вартість, в бухгалтерському обліку не є новими і мають подібні визначення в НП(С)БОДС та Положенні № 611. Щодо первісної вартості, то, на відміну від чинної практики обліку в бюджетних установах, стандартами передбачено включення до первісної вартості певних видів витрат, що пов’язані із придбанням основного засобу. Це пояснюється необхідністю дотримання принципу історичної собівартості.

*При цьому введено такий термін, як потенціал корисності активів – наявні та потенційні можливості, які отримає суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб.*

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Таблиця 1.10  
**Види вартостей основних засобів, що застосовуються в НП(С)БОАС 121 та чинному законодавстві**

Поняття	Тракування в НП(С)БОАС	Тракування в чинному законодавстві (Положення № 611)
Первісна вартість	<p>Історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.</p> <p>Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);</li> <li>– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;</li> <li>– суми ввізного мита;</li> <li>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі);</li> <li>– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</li> <li>– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</li> <li>– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.</li> </ul>	<p>Первісною вартістю об'єкта основних засобів, придбаного за плату, є сума, сплачена постачальникам.</p> <p>Первісною вартістю об'єкта основних засобів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.</p> <p>Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів.</p> <p>Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого безоплатно від іншої установи або суб'єктів господарювання – юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою основні засоби обліковувались в старорічній, що їх передано, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.</p> <p>Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартість придбаних необоротних активів.</p> <p>Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів, не враховуються до вартості необоротних активів.</p> <p>Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартість необоротних активів.</p>

Поняття	Трагування в НП(С)БОАС	Трагування в чинному законодавстві (Положення № 611)
	Витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі "Витрати на позики")	Роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали, що використані при проведенні таких робіт, не відносяться до вартості необоротних активів
Балансова (залишкова) вартість	Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу	Балансова (залишкова) вартість – первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу
Переоцінена вартість	Вартість активів після їх переоцінки	Первісна вартість, змінена після переоцінки
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Поняття відсутнє
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)	Поняття відсутнє
Справедлива вартість	Сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами	Визначення відсутнє

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page614#p614>.

Щодо понять “вартість, яка амортизується”, “ліквідаційна вартість”, “справедлива вартість”, то наразі у вітчизняному законодавстві щодо бюджетного обліку такі терміни не застосовувались. Це пов’язано із особливостями нарахування зносу на об’єкти необоротних активів – застосування норм зносу на необоротні активи до їх первісної вартості. У зв’язку з цим поняття “вартість, яка амортизується” та “ліквідаційна вартість” не мають необхідності використання.

Наступним нововведенням НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” є поняття *амортизації*. Воно відсутнє в чинному законодавстві, де зазначено, що “на необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос”<sup>1</sup>.

У НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”<sup>2</sup> наведено таке визначення: *амортизація* – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

При цьому *знос основних засобів* – це сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Окрім цього, в Положенні № 611 передбачено, що для нарахування зносу застосовуються *строки їх корисного використання та річні норми зносу* до первісної вартості необоротних активів.

У НП(С)БОДС 121 вказано, що амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб’єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням *прямолінійного методу*. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці передачі у використання об’єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Відносно новим поняттям, яке не застосовувалось до прийняття стандартів, є поняття зменшення корисності основних засобів, що

<sup>1</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

визначене в НП(С)БОДС 121, як втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

При цьому *сума очікуваного відшкодування необоротного активу* – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість. *Чиста вартість реалізації необоротного активу* – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Порівняно із попереднім терміном “*незавершене капітальне будівництво*” НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” введено ширший термін – *незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

У НП(С)БОДС 122 “**Нематеріальні активи**”<sup>1</sup> окремі нововведені терміни застосовуються із стандарту 121, але щодо безпосередньо нематеріальних активів. Це такі терміни, як амортизація, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Чинним законодавством<sup>2</sup> *нематеріальні активи* визначено, як активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. У стандарті це поняття трактується таким чином: “*немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований*”. У зв'язку з цим введено ще термін “*немонетарні активи*” – усі активи, крім грошових

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

<sup>2</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/para614#n614>.



коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

У Положенні, яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності – НП(С)БОДС 123 “Запаси”<sup>1</sup> також введено ряд нових понять стосовно зазначених активів.

По-перше, щодо визначення запасів. Як зазначено в стандарті, *запаси* – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ<sup>2</sup> (далі – Інструкція № 125) запаси визначено як оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.

Фактично, порівняно із діючим визначенням, тривалість використання не є ключовою відмінністю запасів від інших активів. При цьому у визначенні розшифровано коло можливих причин утримання запасів (подальший продаж, безоплатний розподіл, передача, подальше споживання, використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі). Такий перелік відповідає наведеним у стандарті складовим запасів.

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

<sup>2</sup> Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Порівняльний аналіз складу запасів відповідно до НП(С)БОДС 123 “Запаси” та діючого законодавства проведений у табл. 1.11.

На основі проведено аналізу можна зробити наступні висновки.

Першій позиції НП(С)БОДС 123 можуть відповідати такі групи запасів, визначених Інструкцією № 25, як виробничі запаси, матеріали і продукти харчування.

Таблиця 1.11

**Порівняльний аналіз відповідності складових запасів згідно з НП(С)БОДС 123 “Запаси” та Інструкції № 125**

№ з/п	НП(С)БОДС 123 “Запаси”	Інструкція № 125
1	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності	Виробничі запаси
		Матеріали і продукти харчування
2	Готова продукція або незавершене виробництво	Готова продукція
3	Матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі з метою подальшого розподілу, передачі, продажу	–
4	Активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо)	–
5	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року	Малоцінні та швидкозношувані предмети
6	Поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БОДС 123, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства науково-дослідних закладів	Продукція сільськогосподарського виробництва
		Тварини на вирощуванні і відгодівлі

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Готова продукція виділяється і чинним законодавством, і НП(С)БОДС 123. Проте така складова, як незавершене виробництво в Інструкції № 125 не передбачена.

Матеріальні цінності, що утримуються з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, а також активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси в Інструкції № 125 у групу не виокремлені.

Порівняно із назвою групи “Тварини на вирощуванні і відгодівлі” в НП(С)БОДС 123 застосовується більш сучасна назва – “Поточні біологічні активи”, а окрім продукції сільськогосподарського виробництва додається ще й продукція лісового господарства науково-дослідних закладів.

Отже, загалом НП(С)БОДС 123 “Запаси” передбачено ширше коло складових запасів не лише за їх матеріально-технічною характеристикою, але і за напрямом подальшого використання.

Наступною відмінністю є наявність у стандарті умов визнання запасів – запаси *визначаються активом*, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов’язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

У чинному законодавстві такі умови не наведені.

Окремі відмінності присутні і в оцінці запасів.

Зокрема, щодо оцінки запасів Інструкцією № 125 передбачено, що у бухгалтерському обліку установ запаси, у тому числі одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю (вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі), яка поділяється на:

- *первісну вартість* (вартість придбання, одержання, виготовлення запасів);
- *справедливу вартість* (первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно);
- *відновлювальну вартість* (змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки).

Якщо поняття балансової та первісної вартості у чинному законодавстві та новому Стандарті мають однаковий зміст, то *відновлювальна вартість* у НП(С)БОДС 123 трактується без вживання терміну “переоцінка” і їй дається визначення “сучасна собівартість придбання”.

У НП(С)БОДС 123 значно розширено умови оцінки за первісною вартістю.

Оцінка запасів залежно від умов їх отримання відповідно до НП(С)БОДС 123 та чинного законодавства наведена в табл. 1.12.

Первісна вартість при придбанні запасів також передбачає включення різних витрат, згідно з Інструкцією № 125 та НП(С)БОДС 123 (табл. 1.13).

Відповідно до чинного законодавства, до первісної вартості запасів при їх придбанні можна віднести лише ту суму, що була сплачена постачальнику згідно з договором. Інші складові, передбачені НП(С)БОДС 123, до первісної вартості на сьогодні не включаються.

До складу інших витрат у НП(С)БОДС 123 віднесено прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати СДС на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів. Ні БКУ, ні Інструкцією № 125 такий склад витрат установи не передбачено.

Первісна вартість запасів, що виготовляються власними силами СДС, відповідно до НП(С)БОДС 123, дорівнює їх виробничій собівартості. Вона складається з витрат сировини і матеріалів, витрачених безпосередньо на виготовлення запасів, із витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих виготовленням цих запасів, з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи, змінних виробничих накладних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням<sup>1</sup>.

У чинному законодавстві положенням, що кореспондує із наведеними є те, що продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною собівартістю. Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції корегується в кінці року до фактичної собівартості<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

<sup>2</sup> Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Таблиця 1.12  
**Порівняльний аналіз оцінки запасів відповідно до НП(С)БОАС 123 “Запаси” та Інструкції № 125**

№ з/п	Умови отримання запасів	НП(С)БОАС 123 “Запаси”	Інструкція з обліку запасів бюджетних установ
1	Придбання	Первісна вартість, що включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	Первісна вартість
2	Виготовлення	Первісною вартістю є виробнича собівартість	Первісна вартість
3	Отримання безоплатно: від фізичних та юридичних осіб	Первісною є справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОАС 123	Первісною вартістю є справедлива
4	Зміна первісної вартості після переоцінки	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала, з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БОАС 123	Відновлювальна вартість
5	Створення та випуск запасів, на які держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо	Первісна вартість (вартість їх виготовлення, друкування, чекання тощо)	–
6	Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або відновлювальна вартість	–

Закінчення табл. 1.12

№ з/п	Умови отримання запасів	НП(С)БОАС 123 "Запаси"	Інструкція з обліку запасів бюджетних установ
7	Отримання в результаті обміну	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість	—

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Таблиця 1.13

**Порівняльний аналіз складових первісної вартості запасів при їх придбанні відповідно до НП(С)БОДС 123 “Запаси” та Інструкції № 125**

№ з/п	Складові первісної вартості	НП(С)БОДС 123 “Запаси”	Інструкція № 125
1	Суми, що сплачуються постачальнику згідно з договором	+	+
2	Транспортно-заготівельні витрати	+	-
3	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, що включаються до податкового кредиту	-	-
4	Суми ввізного мита	+	-
5	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються	+	-
6	Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	+	-

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Новим порівняно із нинішнім законодавством є те, що до складу виробничої собівартості відносяться такі витрати, як змінні виробничі накладні витрати, визначені Стандартом як непрямі витрати СДС, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягу звичайної діяльності.

Також новим положенням у законодавстві щодо обліку в бюджетних установах, є те, що виробнича собівартість запасів зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується СДС.

У Стандарті поряд із поняттям змінних виробничих накладних витрат введено поняття постійних виробничих накладних витрат та нормальної потужності. У глосарії *нормальна потужність* визначена як очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності СДС протягом кількох років або

операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва<sup>1</sup>.

*Постійні виробничі накладні витрати* визначено як непрямі витрати СДС, які залишаються відносно незмінними незалежно від обсягу звичайної діяльності, а також витрати на досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб СДС<sup>2</sup>.

Віднесення постійних виробничих накладних витрат до витрат на переробку залежить від нормальної потужності виробничого устаткування. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він наближається до нормальної потужності. Нерозподілені накладні витрати визнаються як витрати того періоду, в якому вони здійснені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості.

Розбіжності є також і у складі витрат, що не включаються до складу первісної вартості запасів (табл. 1.14).

Як бачимо з табл. 1.14, склад витрат, що не включаються до первісної вартості запасів, є принципово різним. Якщо у чинному законодавстві до такого переліку внесено лише дві позиції, то НП(С)БОДС 123 передбачено конкретний склад витрат, що не може бути віднесений до первісної вартості.

Щодо оцінки запасів на дату балансу, то, відповідно до НП(С)БОДС 123, запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

У чинному законодавстві поняття чистої вартості реалізації відсутнє.

Ряд положень є новими також щодо оцінки вибуття запасів. Так, згідно з НП(С)БОДС 123, якщо запаси продані (розподілені, переда-

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

<sup>2</sup> Там само.



Таблиця 1.14

**Порівняльний аналіз складу витрат, що не включаються до первісної вартості запасів відповідно до НП(С)БОДС 123 “Запаси” та Інструкції № 125**

№ з/п	Склад витрат, що не включаються до первісної вартості запасів	
	НП(С)БОДС 123 “Запаси”	Інструкція № 25
1	Понаднормові втрати і нестачі запасів	Витрати з наймення транспорту
2	Фінансові витрати	
3	Витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів
4	Загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	
5	Витрати на збут	

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

ні), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли запаси розподілено, передано або відповідні послуги надано. Чинним законодавством такі умови не передбачені.

Відповідно до НП(С)БОДС 123, вибуття запасів в установах оцінюється за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Інструкцією № 125<sup>1</sup> передбачено, що відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості.

<sup>1</sup> Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Щодо МШП, то натепер при передачі в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети вартістю до 10 грн включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку одразу на зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах.

В експлуатації такі предмети (крім тих, що виготовлені з пластмаси, картону та паперу) перебувають на збереженні у осіб, відповідальних за їх експлуатацію та збереження, і обліковуються у книгах кількісного обліку.

Відповідно до НП(С)БОДС 123, вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Як зазначалось, у НП(С)БОДС 123 до складу первісної вартості запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати. У чинному законодавстві таке поняття відсутнє, а витрати на транспортування не включаються до первісної вартості запасів.

У НП(С)БОДС 123 зазначено, що сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

**НП(С)БОДС 124 “Доходи”<sup>1</sup>** також внесено ряд нових положень, що не кореспондують із чинним законодавством.

Насамперед усі доходи СДС зараховано до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

У НП(С)БОДС 124 зазначено, що *обмінна операція* – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов’язань; *необмінна операція* – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Відповідність складу доходів установ державного сектору відповідно до НП(С)БОДС 124<sup>1</sup> та бюджетного законодавства України наведено у табл. 1.15<sup>2</sup>.

Термін “бюджетне асигнування” не є новим у вітчизняному бюджетному законодавстві, проте у класифікації доходів бюджету він не згадується, враховуючи те, що ця класифікація спрямована на первинні доходи бюджету. У ній не міститься також поняття зобов’язань, що не підлягають погашенню.

Відповідність складу власних надходжень установ державного сектору наведено у табл. 1.16.

Відсутність у складі власних надходжень плати за оренду майна бюджетних установ пояснюється тим, що НП(С)БОДС 124 “Доходи” не поширюється на визнання і оцінку доходів, що пов’язані з договорами оренди. А такі підгрупи, як “благодійні внески, гранти та дарунки”, “кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів” у НП(С)БОДС 124 віднесено до доходів від необмінних операцій, зокрема в підгрупу “трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів”. Отже, група 1 власних надходжень бюджетних установ, а також підгрупа 3 другої групи належать до доходів від обмінних операцій; підгрупи 1 і 2 другої групи – до необмінних операцій.

У НП(С)БОДС 124 наведено умови визнання кожного із видів доходів. Такі умови у чинному законодавстві відсутні. Важливим також є питання оцінки доходів, якому у вітчизняному законодавстві не відведено належної уваги. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що дохід від

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>; Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

Таблиця 1.15

**Порівняльний аналіз складу доходів відповідно до НП(С)БОДС 124  
“Доходи” та бюджетного законодавства України**

№ з/п	Групи доходів	НП(С)БОДС 124 “Доходи”	БКУ (ст. 9), Бюджетна класифікація
1	Доходи від обмінних операцій	Бюджетне асигнування	–
		Доходи від надання послуг (власні надходження)	Власні надходження бюджетних установ
		Доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна)	Доходи від операцій з капіталом
		Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	Доходи від власності та підприємницької діяльності
		Інші доходи від обмінних операцій	–
2	Доходи від необмінних операцій	Податкові надходження	Податкові надходження
		Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)
		Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	Трансферти
		Надходження до державних цільових фондів	–
		Зобов’язання, що не підлягають погашенню	–
		–	Інші неподаткові надходження
		–	–

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Бюджетний кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>; Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

Таблиця 1.16

**Порівняльний аналіз складових власних надходжень установ  
державного сектору відповідно до НП(С)БОДС 124 “Доходи” та БКУ**

№ з/п	Склад власних надходжень	НП(С)БОДС 124 “Доходи”	Бюджетний кодекс України
<i>Група 1</i>			
1	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	+	+
2	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	+	+
3	Плата за оренду майна бюджетних установ	-	+
4	Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	+	+
<i>Група 2</i>			
1	Благодійні внески, гранти та подарунки	-	+
2	Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	-	+
3	Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право	+	+

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.11 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Бюджетний кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню, а дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

**НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”<sup>1</sup>** внесено до термінологічної бази обліку в державному секторі такі поняття, як облікова оцінка та суттєва помилка.

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України

*Облікова оцінка* – попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

*Суттєва помилка* – помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною.

У НП(С)БОДС 125 визначено умови та особливості включення до Звіту про фінансові результати та відображення в Примітках до фінансової звітності інформації про зміни облікових оцінок, виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності у попередніх роках, зміни облікової політики.

У Порядку № 44<sup>1</sup> такі положення не передбачені.

Нормативне регулювання орендних операцій для СДС в Україні має суттєві відмінності від міжнародної практики здійснення орендних операцій<sup>2</sup>. Безумовно, це і є причиною невідповідності **НП(С)БОДС 126 “Оренда”**<sup>3</sup> чинним законодавчим нормам.

В Україні регламентація орендних операцій СДС здійснюється Господарським кодексом України<sup>4</sup> та Законом України “Про оренду державного та комунального майна”<sup>5</sup>. Трактуються основних термі-

---

від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

<sup>2</sup> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2010. – 226 с.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>4</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

<sup>5</sup> Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.

нів, пов'язаних із орендними операціями, згідно з НПСБОДС 126 та чинним законодавством, наведені в табл. 1.17.

Значна кількість термінів, що стосуються оренди майна СДС, яка введена НП(С)БОДС 126<sup>1</sup>, раніше не була визначена нормативно саме для таких суб'єктів. Проте терміни такі використовувались у бухгалтерському обліку суб'єктів підприємницької діяльності та банків, адаптація стандартів бухгалтерського обліку яких до міжнародних відбулась в Україні раніше.

Поняття орендної ставки, хоч і не визначено термінологічно, застосовується у вітчизняному законодавстві, зокрема в постанові Кабінету Міністрів України “Про Методику розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна”<sup>2</sup>, у якій зазначено, що розмір річної орендної плати у разі оренди окремого індивідуально визначеного майна (крім нерухомого майна) встановлюється за згодою сторін, але не менш як 10 % вартості орендованого майна, а у разі коли орендарем є суб'єкт малого підприємництва – не менш як 7 % вартості орендованого майна. Орендні ставки за цією Постановою визначаються залежно від виду економічної діяльності, де використовуються цілісні майнові комплекси державних підприємств, використання орендарем нерухомого майна за цільовим призначенням.

Законом України “Про оренду державного та комунального майна”<sup>3</sup> не виокремлюється конкретно фінансова та операційна оренда (на відміну від міжнародних стандартів). Передбачено лише орендні відносини з подальшим правом приватизації об'єкта оренди. Проте у вітчизняній практиці відомий так званий фінансовий

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу : постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 № 786 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=786-95-%EF>.

<sup>3</sup> Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.

Таблиця 1.17

**Дефініції основних термінів щодо оренди відповідно до НП(С)БОДС 126 “Оренда” та чинного законодавства України**

№ з/п	Поняття	НП(С)БОДС 126 “Оренда”	Чинне законодавство України
1	Оренда	Договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку	Засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності
2	Гарантована ліквідаційна вартість	Для орендаря – та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; для орендодавця – та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією	–
3	Мінімальні орендні платежі	Платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості	–
4	Невідомна оренда	Договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки: з дозволу орендодавця; якщо відбулася певна непередбачена подія;	



Продовження табл. 1.17

№ з/п	Поняття	НП(С)БОДС 126 "Оренда"	Чинне законодавство України
		у разі укладання орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем; сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди	–
5	Негарантована ліквідаційна вартість	Частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною	–
6	Непередбачена орендна плата	Частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо)	–
7	Операційна оренда	Оренда інша, ніж фінансова	–
8	Орендна ставка відсотка	Ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди	–
9	Початок строку оренди	Дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду	–
10	Ставка відсотка на можливі позики орендаря	Ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди	–

Продовження табл. 1.17

№ з/п	Поняття	НП(С)БОДС 126 “Оренда”	Чинне законодавство України
11	Строк оренди	Період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди	Термін договору оренди визначається за погодженням сторін. Термін договору оренди не може бути меншим ніж п'ять років, якщо орендар не пропонує менший термін
12	Суборенда	Договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди	Сублізинг – це вид піднайму предмета лізингу, згідно з яким лізингоодержувач за договором лізингу передає третім особам (лізингоодержувачам за договором сублізингу) у користування за плату на погоджений строк відповідно до умов договору сублізингу предмет лізингу, отриманий раніше від лізингодавця за договором лізингу
13	Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання	–
14	Фінансова оренда	Оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:	Фінансовий лізинг – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового

Закінчення табл. 1.17

№ з/п	Поняття	НП(С)БОДС 126 "Оренда"	Чинне законодавство України
		<ul style="list-style-type: none"> <li>– орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;</li> <li>– орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;</li> <li>– строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;</li> <li>– теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;</li> <li>– орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;</li> <li>– орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;</li> <li>– оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;</li> <li>– доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю</li> </ul>	<p>лізингу. За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі)</p>

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Мінфіну від 29.12.11 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про оренду державного та комунального майна: закон України від 10.04.1992 № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>; Про фінансовий лізинг: закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

лізинг, який регламентується Законом України “Про фінансовий лізинг”<sup>1</sup>.

Поділ оренди на фінансову та операційну в обліку базується на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов’язані з правом власності на орендований актив, розподіляються між орендодавцем та орендарем<sup>2</sup>.

Відповідно до НП(С)БОДС 126, отримані у фінансову оренду активи СДС (орендарем), відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов’язання за *справедливою вартістю* орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів<sup>3</sup>.

Згідно з чинним законодавством<sup>4</sup> вартість орендованого майна визначається підсумовуванням усіх активів, які входять до цілісного майнового комплексу державного підприємства, його структурного підрозділу, крім оборотних засобів та довгострокових фінансових інвестицій. Така оцінка є відмінною від справедливої вартості.

НП(С)БОДС 126 визначено, що витрати орендаря на поліпшення об’єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, що первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об’єкта фінансової оренди; а аналогічні витрати на поліпшення об’єкта операційної оренди відображаються орендарем як ка-

---

<sup>1</sup> Про фінансовий лізинг : закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>4</sup> Про затвердження Методики оцінки вартості об’єктів оренди, Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів та Порядку надання в кредит орендареві коштів та цінних паперів : постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1995 № 629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

пітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів<sup>1</sup>.

Стосовно зазначених поліпшень у вітчизняному законодавстві містяться лише положення щодо того, що орендар має право залишити за собою проведені ним поліпшення орендованого майна, здійснені за рахунок власних коштів, якщо вони можуть бути відокремлені від майна без заподіяння йому шкоди.

Якщо орендар за рахунок власних коштів здійснив за згодою орендодавця поліпшення орендованого майна, які неможливо відокремити від майна без заподіяння йому шкоди, орендодавець зобов'язаний компенсувати йому зазначені кошти в межах збільшення в результаті цих поліпшень вартості орендованого майна, визначеної в установленому законодавством порядку, яке відбулося в результаті таких поліпшень, якщо інше не визначено договором оренди.

Вартість поліпшень орендованого майна, зроблених орендарем без згоди орендодавця, які не можна відокремити без шкоди для майна, компенсації не підлягає.

Якщо в результаті поліпшення, здійсненого орендарем за згодою орендодавця, створена нова річ, орендар стає її власником у частині необхідних витрат на поліпшення, якщо інше не передбачено договором оренди<sup>2</sup>.

Оскільки Законом України “Про оренду державного та комунального майна” не виокремлюються операційна та фінансова оренда, відмінностей у відображенні вартості поліпшень для цих видів оренди не зазначено.

Законом України “Про фінансовий лізинг” також передбачено, що лізингоодержувач має право поліпшити річ, яка є предметом договору лізингу, лише за згодою лізингодавця<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.

<sup>3</sup> Про фінансовий лізинг : закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

Якщо поліпшення предмета лізингу здійснене без дозволу лізингодавця, лізингоодержувач має право вилучити здійснені ним поліпшення за умови, що такі поліпшення можуть бути відділені від предмета лізингу без шкоди для нього. Якщо поліпшення речі зроблено за згодою лізингодавця, лізингоодержувач має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості у рахунок лізингових платежів<sup>1</sup>.

Відмінності між положеннями НП(С)БОДС 126 і чинними нормами існують також стосовно нарахування амортизації на об'єкт оренди. Першою причиною є відсутність у законодавстві поділу на операційну і фінансову оренду.

Зокрема, відповідно до НП(С)БОДС 126, амортизація об'єктів *фінансової оренди* здійснюється у порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного використання. Нарахування амортизації на орендовані активи проводиться відповідно до норм, визначених у НП(С)БОДС 121 "Основні засоби", та 122 "Нематеріальні активи". СДС (орендодавець) відображає вартість і нарахування амортизації об'єкта *операційної оренди* відповідно до вимог, визначених у НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"<sup>2</sup>.

За чинним законодавством амортизаційні відрахування на орендовані цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурні підрозділи, будівлі та споруди нараховує та залишає у своєму розпорядженні орендар. Амортизаційні відрахування на орендовані приміщення, частини будівель і споруд та інше окреме індивідуально визначене майно нараховує та залишає у своєму розпорядженні підприємство, господарське товариство, створене в процесі приватизації (корпоратизації), на балансі якого знаходиться це майно<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Про фінансовий лізинг : закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>3</sup> Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.

НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”<sup>1</sup> визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності. У вітчизняній обліковій практиці в установах державного сектору концептуальні підходи до зменшення корисності активів є відмінними від тих, що задекларовані в НП(С)БОДС 127.

Зокрема, у НП(С)БОДС 127 активи класифіковано на ті, що забезпечують надходження грошових коштів та ті, які не забезпечують надходження грошових коштів.

*Активи, які забезпечують надходження грошових коштів*, – активи, основною метою утримання яких є отримання доходу. *Активи, які не забезпечують надходження грошових коштів*, – активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу<sup>2</sup>.

На сьогодні ознака того, що бюджетні установи є неприбутковими організаціями, свідчить про наявність в їхній діяльності в переважній більшості активів, які не генерують грошові кошти. Разом з тим бюджетні установи та організації можуть здійснювати операції підприємницького характеру, зараховуючи фінансовий результат на збільшення (зменшення) кошторису доходів та видатків у наступному році. Активи СДС (як ті, що генерують, так і ті, що не генерують грошові кошти) обліковуються за однаковими принципами та підходами, що суперечить міжнародній обліковій практиці<sup>3</sup>.

У НП(С)БОДС 127 наведено такі ознаки зменшення корисності активів:

- 1) зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося;
- 2) відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Там само

<sup>3</sup> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – С. 96.

- 3) суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;
- 4) застарівання, фізичне пошкодження активу;
- 5) рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- 6) інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось<sup>1</sup>.

Відповідно до НП(С)БОДС 127, втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, відображених в обліку, за переоціненою вартістю з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості<sup>2</sup>.

Вітчизняним законодавством досить обмежено порівняно із нововведеними стандартами регламентуються питання зменшення корисності активів.

За вітчизняною обліковою практикою сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу основних засобів та витрат<sup>3</sup>.

**НП(С)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”<sup>4</sup>** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи та її

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – С. 96.

<sup>4</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.



розкриття у фінансовій звітності. Воно також містить низку положень, нових для вітчизняного бюджетного законодавства.

Зокрема, введено такі поняття:

- *забезпечення* – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;
- *непередбачений актив* – актив, що може виникнути внаслідок минулих подій та наявність якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю;
- *непередбачене зобов'язання* – це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити<sup>1</sup>.

У НП(С)БОДС 128 наведено умови визнання зобов'язання, а також поділ на довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів. У чинному Плані рахунків бюджетних установ<sup>2</sup> останні дві позиції відсутні.

НП(С)БОДС 128 передбачено, що зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності наявний договір про пере-

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

оформлення цього зобов'язання на довгострокове<sup>1</sup>. Обмеженнями у вітчизняному законодавстві є таке положення БКУ, як те, що бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених Бюджетним кодексом) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету)<sup>2</sup>.

Окрім цього, ст. 48 БКУ передбачено, що розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами ДКСУ. РБК беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету<sup>3</sup>.

Щодо забезпечень, створення і облік яких регламентується НП(С)БОДС 128, то в бюджетному обліку України відсутня така практика і законодавчою базою вони не передбачені.

**НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”<sup>4</sup>** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Цим положенням також уведено до бюджетного законодавства нові терміни, зокрема інвестиційна та операційна нерухомість. Так, *інвестиційна нерухомість* визначена як земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу; а *операційна нерухомість* –

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

закріплені за СДС або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності СДС і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу<sup>1</sup>.

У вітчизняному законодавстві, що регламентує облік бюджетних коштів, попри наявність законодавчих норм про оренду майна, що належить бюджетним установам, земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, не класифікуються на операційну і інвестиційну нерухомість залежно від мети утримання і обліковуються в складі основних засобів<sup>2</sup>.

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості, відповідно до НП(С)БОДС 129, складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються СДС);
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Чинним Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ<sup>1</sup> не передбачено включення до первісної вартості основних засобів таких витрат, як суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів; податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні.

Положення НП(С)БОДС 129 щодо обліку витрат на поліпшення та підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані не суперечать чинному законодавству (табл. 1.18).

Важливим положенням НП(С)БОДС 129 є також те, що інвестиційна нерухомість, яка обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, переоцінці не підлягає.

**НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”<sup>2</sup>** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. Останні зміни у вітчизняному законодавстві призвели до затвердження Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ<sup>3</sup>, яка набере чинності 1 січня 2014 р.

Вказані нормативні документи загалом не містять суперечностей. Ними визначені терміни амортизованої собівартості фінансової інвестиції, ефективної ставки відсотка, методу ефективної ставки відсотка.

Відмінність, проте, у тому, що згідно з НП(С)БОДС 133 собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісій-

---

<sup>1</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>3</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

**Відповідність положень НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” чинному законодавству щодо обліку витрат на поліпшення та підтримання в робочому стані об’єктів інвестиційної нерухомості**

№ з/п	Поняття	НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”	Положення № 611
1	Витрати, пов’язані з поліпшенням	Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов’язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості	Зміна первісної (переоціненої) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації первісної (переоціненої) вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добуванні, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об’єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів
2	Підтримання в робочому стані	Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду	Витрати на поточний та капітальний ремонт відносяться не на збільшення вартості необоротних активів, а на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/para614#n614>.

них винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансової інвестиції<sup>1</sup>, а в Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ вказано, що Комісійні винагороди, податки, збори та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансових інвестицій, не збільшують їх вартість, а відносяться на фактичні видатки установи<sup>2</sup>.

Окремий розділ у НП(С)БОДС 133<sup>3</sup> присвячено регламентації обліку спільної діяльності, що в Положенні з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ<sup>4</sup> відсутнє. Проте принципові положення щодо оцінки фінансових інвестицій на дату балансу у наведених документах збігаються.

Як зазначалось, БКУ являє собою документ вищого рівня регламентації відносин, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів<sup>5</sup>. Попередній розгляд БКУ, здійснений у підрозділі 1.1 свідчить про відсутність у цьому нормативному документі положень, що регламентують господарську діяльність суб'єктів державного сектору загалом та суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі зокрема, визначених Стратегією модернізації системи бухгалтерського

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

<sup>2</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>4</sup> Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

<sup>5</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

обліку в державному секторі та НП(С)БОДС. Такий підхід пояснюється тим, що правові основи господарювання усіх суб'єктів вітчизняної економіки визначаються Господарським кодексом України<sup>1</sup>.

Дотримуючись наявних підходів розмежування регламентації різних сфер економічного життя нашої країни, доречним вбачається внесення певних змін до БКУ, передусім в частині гл. 10 “Бухгалтерський облік та звітність про виконання Державного бюджету України”. Результати проведеного раніше аналізу положень вказаної глави БКУ вказують на загальне визначення позицій організації та ведення бухгалтерського обліку органів ДКСУ та РК (ст. 56–58) та чітку конкретизацію позицій звітності із виконання Державного бюджету (ст. 59–61)<sup>2</sup>.

Здійснене дослідження НП(С)БОДС в контексті гармонізації позицій БКУ до оновленого методичного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетної сфери свідчить про необхідність коригування окремих пунктів ст. 56 та 58. Утім, Законом України “Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” такі зміни були внесені, а саме<sup>3</sup>:

- п. 1 ст. 56 “Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється Міністерством фінансів України”;
- п. 2 ст. 56 “Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави. Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових

---

<sup>1</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>3</sup> Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 07.07.2011 № 3614-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1321268378592528>.

актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України”;

- п. 1 ст. 58 “Звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність. Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації. Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України”.

Можливим доповненням може виступати уточнення складу фінансової звітності СДС відповідно до НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, а тому абз. 2 п. 1 ст. 58 БКУ пропонується викласти в такій редакції (табл. 1.19).

Таблиця 1.19

### Пропозиції щодо уточнення п. 1 ст. 58 БКУ

№ з/п	Чинна редакція ст. 58 (п. 1)	Пропозиції щодо уточнення ст. 58 (п. 1)
1	Звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність	Звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність
2	Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. <i>До складу фінансової звітності відноситься звіт про фінансовий стан (баланс), звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів та примітки до звітів</i>
3	Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації	Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації
4	Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України	Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України

Складено автором.



**НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, НП(С)БОДС 122 “Запаси”, НП(С)БОДС 123 “Нематеріальні активи”.** Висвітлені у цих НП(С)БОДС методологічні та методичні позиції обліку однойменних об’єктів традиційно не деталізовані в БКУ<sup>1</sup>. З огляду на порядок регламентації бухгалтерського обліку БКУ, такий підхід є виправданим, а отже Бюджетний кодекс не потребує уточнень в частині порядку обліку необоротних активів і запасів. Утім, для забезпечення чіткості та єдності підходів у бухгалтерському обліку суб’єктів бюджетної сфери, позиції вказаних НП(С)БОДС потребують деталізації в частині порядку визнання, класифікації, оцінювання, амортизації (за необоротними активами), переоцінювання, документального оформлення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку надходження, використання та вибуття вказаних об’єктів.

**НП(С)БОДС 124 “Доходи”.** Основні положення НП(С)БОДС 124<sup>2</sup>, якими визначається склад доходів СДС, з метою уникнення неузгодженостей із Бюджетним кодексом України, мають знайти своє відображення у змінах та доповненнях до нього. Оскільки, згідно НП(С)БОДС 124 усі доходи СДС віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, такий розподіл слід закріпити і в БКУ. По-перше, зміни стосуються ст. 9 БКУ. Попередню класифікацію доходів за такими розділами, як податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом і трансфери слід трансформувати з метою узгодження із положеннями НП(С)БОДС 124 (табл. 1.20).

Пропонується доходи бюджету класифікувати за такими розділами:

- 1) доходи від обмінних операцій;
- 2) доходи від необмінних операцій.

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Таблиця 1.20

**Порівняння чинних положень БКУ щодо класифікації доходів  
бюджету із запропонованими**

Чинна редакція ст. 9 БКУ	Пропозиції щодо уточнення ст. 9 БКУ
<p>1. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) податкові надходження;</li> <li>2) неподаткові надходження;</li> <li>3) доходи від операцій з капіталом;</li> <li>4) трансферти.</li> </ol> <p>2. Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).</p> <p>3. Неподатковими надходженнями визнаються:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) доходи від власності та підприємницької діяльності;</li> <li>2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;</li> <li>3) інші неподаткові надходження.</li> </ol> <p>4. Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі</p>	<p>1. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) <b>доходи від обмінних операцій;</b></li> <li>2) <b>доходи від необмінних операцій.</b></li> </ol> <p>2. У складі першого розділу виділяються такі групи:</p> <p><b>група 1 – доходи від надання послуг бюджетними установами;</b></p> <p><b>група 2 – доходи від продажу;</b></p> <p><b>група 3 – доходи від відсотків, роялті та дивідендів;</b></p> <p><b>група 4 – інші доходи від обмінних операцій.</b></p> <p>Доходами від продажу визнаються доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна.</p> <p>Інші доходи від обмінних операцій включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів.</p> <p>3. У складі другого розділу виділяються такі групи:</p> <p><b>група 1 – податкові надходження;</b></p> <p><b>група 2 – неподаткові надходження;</b></p> <p><b>група 3 – трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;</b></p> <p><b>група 4 – надходження до державних цільових фондів;</b></p> <p><b>група 5 – зобов'язання, що не підлягають погашенню.</b></p> <p>Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).</p> <p>Неподатковими надходженнями визнаються <b>адміністративні збори та платежі.</b></p> <p>Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади АР Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі</p>

Складено автором.

У складі першого розділу пропонується виділити такі групи:

- група 1 – доходи від надання послуг бюджетними установами;
- група 2 – доходи від продажу;
- група 3 – доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
- група 4 – інші доходи від обмінних операцій.

У складі другого розділу доцільно виокремити такі групи:

- група 1 – податкові надходження;
- група 2 – неподаткові надходження;
- група 3 – трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
- група 4 – надходження до державних цільових фондів;
- група 5 – зобов'язання, що не підлягають погашенню.

У НП(С)БОДС 124<sup>1</sup> серед доходів від обмінних операцій зазначене бюджетне асигнування. Зарахування його до складу доходів окремих СДС є обґрунтованим, проте включати його до складу доходів бюджету недоцільно, оскільки в межах бюджету асигнування є не доходами, а витратами.

Розшифровку доходів від надання послуг бюджетними установами буде здійснено в ст. 13 БКУ, а склад доходів від продажу та інших доходів від обмінних операцій визначається в ст. 9 і відповідає положенням НП(С)БОДС 124 (див. табл. 1.20).

Податкові і неподаткові надходження, трансферти, які в чинній редакції БКУ<sup>2</sup> входять до переліку доходів бюджету, у запропонованій редакції також виділяються окремими групами доходів, проте включені до більш загальної групи – “Доходи від необмінних операцій”.

Окрім наведених груп доходів, з метою узгодження із НП(С)БОДС 124, до переліку доходів від необмінних операцій слід включити надходження до державних цільових фондів та зобов'язання, що не підлягають погашенню.

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

<sup>2</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Подальша деталізація доходів бюджету має здійснюватися в Бюджетній класифікації, зміни до якої повинні бути внесені водночас зі змінами до БКУ.

Власне щодо обмінних операцій у БКУ є обмеження, зокрема в ст. 45, згідно з якою “забороняється проведення розрахунків з бюджетом у грошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України”<sup>1</sup>. Наведене положення фактично обмежує визначення обмінної операції продажем/придбанням активів в обмін на грошові кошти. Однак вважаємо за недоцільне вносити зміни до наведеної статті Бюджетного кодексу України, оскільки реалізація її вимог зумовлена потребами врегулювання грошових потоків у бюджетному процесі.

При цьому коригування потребує ст. 13 БКУ, у якій наводиться зміст і склад власних надходжень бюджетних установ. Так, чинний розподіл власних надходжень на дві групи (перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством; друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ) теж має бути приведений у відповідність із вказаним стандартом.

Серед власних надходжень пропонується виокремити теж дві групи – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Так, до власних надходжень від обмінних операцій у НП(С)БОДС 124 віднесено плату за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Окрім цього, до такого переліку слід включити плату за оренду майна бюджетних установ, облік якої регламентується іншим НП(С)БОДС.

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Серед доходів від необмінних операцій, наведених у НП(С)БОДС 124, до власних надходжень бюджетних установ, слід віднести трансферти, а також кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Запропоновані зміни до ст. 13 БКУ наведені в табл. 1.21.

Таблиця 1.21

**Порівняння чинних положень БКУ щодо власних надходжень бюджетних установ із запропонованими**

Чинна редакція статті 13 БКУ	Проект статті 13 БКУ
<p>Стаття 13</p> <p>...</p> <p>4. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету. Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:</p> <p>перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;</p> <p>друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ.</p> <p>У складі першої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;</p> <p>підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;</p> <p>підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;</p> <p>підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).</p> <p>У складі другої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – благодійні внески, гранти та дарунки;</p> <p>підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, органі-</p>	<p>Стаття 13</p> <p>...</p> <p>4. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету. Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:</p> <p><b>Перша група – доходи від обмінних операцій;</b></p> <p><b>Друга група – доходи від необмінних операцій.</b></p> <p>У складі першої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;</p> <p>підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;</p> <p>підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;</p> <p>підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).</p> <p><b>підгрупа 5 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право;</b></p>

Закінчення табл. 1.21

Чинна редакція статті 13 БКУ	Проект статті 13 БКУ
<p>зацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб;</p> <p>підгрупа 3 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.</p> <p>...</p>	<p>У складі другої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p><b>підгрупа 1 – трансферти;</b></p> <p><b>підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів</b></p> <p>...</p>

Складено автором.

У методичних рекомендаціях має бути додатково розкрито процес документування операцій, пов'язаних із виникненням доходів від обмінних та необмінних операцій, а також їх відображення в системі синтетичного обліку. Зокрема, слід вказати, у яких регістрах знайде відображення інформація про доходи СДС, а також які рахунки та субрахунки призначені для їх обліку. Рекомендована структура зазначених рекомендацій може бути такою:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку доходів СДС, порядок узагальнення інформації про доходи).
2. Класифікація доходів.
3. Облік доходів від обмінних операцій (документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліку).
4. Облік доходів від необмінних операцій (документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліку).

У додатку до методичних рекомендацій доцільно навести кореспонденції рахунків обліку доходів СДС від обмінних та необмінних операцій.

**НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”.** Коригувати бюджетне законодавство у зв'язку із прийнят-

тям НП(С)БОДС 125<sup>1</sup> немає необхідності, оскільки дія його положень стосується облікових моментів.

Проте ряд положень потребують уточнення в методичних рекомендаціях до цього стандарту. Зокрема, у ч. 2 (п. 1) НП(С)БОДС 125 зазначено, що облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація, чи настала певна подія. У методичних рекомендаціях до зазначеного положення варто було б додатково розкрити характер зміни обставин та отриманої додаткової інформації.

У ч. 3 (п. 2.1) вказано, що зміною облікової політики, зокрема, вважається перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку. Умови такого переходу та приклади їх застосування підлягають додатковому розкриттю у методичних рекомендаціях до стандарту.

Окрім цього, необхідно уточнити критерії “суттєвості” помилки та “суттєвого впливу на фінансову звітність”.

Методичні рекомендації мають містити положення, що регламентують документальне оформлення зміни облікових оцінок та виправлення помилок. Окрім цього, доцільно висвітлити порядок відображення таких змін у реєстрах бухгалтерського обліку та в системі кореспонденцій рахунків. Зокрема, структура методичних рекомендацій може бути такою:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку зміни облікових оцінок та виправлення помилок).
2. Зміни в облікових оцінках (умови зміни в облікових оцінках, критерії суттєвості помилок, відображення в обліку змін в облікових оцінках).
3. Зміни в обліковій політиці (умови зміни в обліковій політиці, відображення в обліку змін в обліковій політиці).

У додатку до методичних рекомендацій доцільно навести можливі приклади змін в облікових оцінках та в обліковій політиці, а також вказати кореспонденції рахунків, пов'язаних із цим.

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

**НП(С)БОДС 126 “Оренда”.** Оскільки в БКУ регламентація власне орендних операцій бюджетних установ відсутня, а орендні операції згадуються лише в переліку складу доходів бюджету у вигляді орендної плати, то прийняття нових стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі не призведе до виникнення неузгодженостей між вказаними стандартами та Бюджетним кодексом України. Проте внесення змін та доповнень потребує Закон України “Про оренду державного та комунального майна”<sup>1</sup> в частині термінологічного апарату фінансової та операційної оренди.

Зокрема, законодавчого закріплення потребує розподіл оренди на фінансову та операційну. Необхідною є регламентація договірних відносин оренди майна СДС в контексті зазначеного поділу.

У методичних рекомендаціях до такого стандарту слід висвітлити детальніше порядок розрахунку мінімальних орендних платежів та їх теперішньої вартості. Крім того, необхідно розкрити порядок відображення в системі синтетичного обліку доходів і витрат від фінансової та операційної оренди, а також облік на позабалансових рахунках.

Методичні рекомендації можуть мати таку структуру:

1. Загальні положення оренди майна СДС (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку орендних операцій, порядок узагальнення інформації про оренду).
2. Облік фінансової оренди в орендаря та орендодавця (необхідно висвітлити облік отримання необоротного активу в фінансову оренду, порядок розрахунку мінімальних орендних платежів, нарахування доходів та витрат, відображення в обліку переходу права власності на об’єкти фінансової оренди після закінчення строку оренди).
3. Облік операційної оренди в орендаря та орендодавця (слід регламентувати облік отримання необоротного активу в операційну оренду, порядок розподілу орендних платежів протягом строку оренди, нарахування доходів та витрат, відображення списання з позабалансового обліку орендаря об’єкта оренди після закінчення строку оренди).

---

<sup>1</sup> Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.



4. Облік нарахування амортизації в орендаря та орендодавця під час фінансової та операційної оренди.
5. Порядок документування та відображення в системі синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення об'єктів оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) в орендаря та орендодавця.
6. Порядок оцінювання та відображення в обліку витрат від зменшення корисності об'єктів оренди.

У додатку до методичних рекомендацій, за аналогією з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”<sup>1</sup> для приватного сектору, слід навести приклади визначення орендарем суми фінансових витрат та її розподілу між відповідними звітними періодами, приклади визначення орендодавцем суми фінансового доходу та її розподілу між відповідними звітними періодами, а також необхідно вказати кореспонденції рахунків за всіма господарськими операціями, пов'язаними з орендою майна.

**НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”.** Зазначений стандарт містить положення, які в більшій мірі стосуються порядку обліку в активів СДС і не входить у протиріччя із БКУ. Тому його прийняття також жодним чином не впливає на зміну господарських відносин, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних ресурсів.

Проте уточнення та додаткового розкриття в методичних рекомендаціях до зазначеного стандарту потребують окремі його положення.

Зокрема, у розд. 2 зазначено, що про зменшення корисності активу може свідчити, зокрема, зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося. Критерії оцінки “суттєво більшої величини, ніж очікувалося” потребують додаткового розкриття в методичних рекомендаціях.

Слід також вказати, хто проводить оцінку зменшення корисності активів у кожному із випадків, зазначених у п. 2 розд. 2, та визначити склад, у якому має формуватись комісія для здійснення такої оцінки.

---

<sup>1</sup> Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

Окрему увагу слід присвятити порядку документування проведення оцінки зменшення активів.

Розділом 2 НП(С)БОДС 127<sup>1</sup> також передбачено, що майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації. При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків. Методика визначення таких ризиків потребує детальнішого обґрунтування.

Рекомендовано сформувати таку структуру методичних рекомендацій до зазначеного стандарту:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку зменшення корисності активів, порядок узагальнення інформації про зменшення корисності активів, критерії віднесення активів до тих, що забезпечують надходження грошових коштів та тих, що не забезпечують надходження грошових коштів).
2. Ознаки зменшення корисності активів (з уточненням критеріїв оцінки суттєвості, розкриттям порядку оцінки зменшення корисності активів).
3. Оцінка майбутніх грошових потоків.
4. Облік втрат від зменшення корисності активів.
5. Ознаки відновлення корисності активів.
6. Відображення в обліку відновлення корисності активів.
7. Облік зменшення та відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів.

У додатках до методичних рекомендацій слід навести приклади розрахунку теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу, а також суми очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів за методом залишкової вартості заміщення та методом витрат на відновлення. Необхідно також привести кореспонденції рахунків обліку зменшення та відновлення корисності активів та групи активів.

---

<sup>1</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

**НП(С)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”.** Положеннями БКУ<sup>1</sup>, що певним чином мають відношення до тих, що регламентуються цим стандартом, є положення ст. 48, згідно з якими РБК беруть бюджетні зобов’язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов’язань минулих років, узятих на облік органами Державної казначейської служби України. Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов’язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

Зважаючи на те, що Бюджетний кодекс України – це нормативний документ, який визначає загальні правові засади функціонування бюджетної системи України<sup>2</sup>, то порядок визнання та оцінки зобов’язань та забезпечень, що регламентуються цим стандартом, не буде жодним чином входити в протиріччя із БКУ.

У методичних рекомендаціях до НП(С)БОДС 128<sup>3</sup> слід вказати перелік первинних документів, які є підставою для виникнення зобов’язань, а також зазначити, у яких документах і реєстрах бухгалтерського обліку ведеться облік забезпечень.

Рекомендованою є така структура методичних рекомендацій:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку забезпечень, непередбачених зобов’язань та непередбачених активів).
2. Облік зобов’язань (класифікація, документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліку).
3. Облік забезпечень (порядок створення та використання, документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліку).

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 та від 18.05.2012 № 568) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Додатки до методичних рекомендацій мають також містити типові кореспонденції рахунків щодо виникнення та погашення зобов'язань, створення та використання забезпечень.

**НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”.** Правовий режим функціонування нерухомого майна СДС в БКУ не розглядається. Тому поділ нерухомості на інвестиційну та операційну і пов'язані з цим наслідки не слід відображати в якості змін і доповнень до Бюджетного кодексу України.

Проте у зв'язку з тим, що практика обліку інвестиційної нерухомості у СДС України відсутня, слід сформулювати методичні рекомендації до зазначеного стандарту, у яких особливу увагу присвятити розкриттю порядку документування операцій із інвестиційною нерухомістю; переведення нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної; порядку обліку витрат на ремонт і обслуговування інвестиційної нерухомості.

При цьому структура методичних рекомендацій може бути такою:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості, одиниці обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, порядок узагальнення інформації про інвестиційну нерухомість).
2. Облік надходження інвестиційної нерухомості (склад первісної вартості придбані (створені) інвестиційної нерухомості; документальне оформлення надходження інвестиційної нерухомості; інвентарний облік об'єктів інвестиційної нерухомості).
3. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості (умови переведення, порядок документального оформлення).
4. Облік амортизації інвестиційної нерухомості (об'єкт, методи, умови та порядок нарахування амортизації).
5. Облік ремонту та поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості (документальне оформлення, порядок відображення витрат на ремонт, обслуговування та поліпшення інвестиційної нерухомості).
6. Зменшення корисності об'єктів інвестиційної нерухомості.
7. Облік вибуття інвестиційної нерухомості (умови вибуття, склад комісії, що засвідчує вибуття об'єктів, документальне оформлення операцій з вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості).

Додатки до методичних рекомендацій мають містити кореспонденції рахунків з обліку операцій з інвестиційною нерухомістю.

## РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ

### 2.1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЯК ФУНКЦІЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Бухгалтерський облік виконання державного бюджету є документально обґрунтованим обліком; безперервний (з дня в день) і суцільний за охопленням усіх змін, які відбуваються у бюджетному процесі; застосовує особливі, тільки йому властиві елементи обробки даних (бухгалтерські рахунки, подвійний запис, баланс тощо).

Г. А. Велш та Д. Г. Шорт<sup>1</sup> вважають, що облік дає інформацію, яка допомагає прийняти рішення. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків альтернатив, які розглядаються. За Велшом та Шортом облік розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень.

Ця теорія має реалізацію і у бухгалтерському обліку виконання державного бюджету, оскільки він містить відомості про економічні наслідки раніше прийнятих рішень про державний бюджет.

Бухгалтерський облік відображає виконання бюджету через облік: активів і зобов'язань бюджету, доходів, видатків, розрахунків та результату у процесі виконання державного бюджету.

<sup>1</sup> Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.

А. О. Єпіфанов, І. В. Сало та І. І. Д'яконова вважають, що істотність бюджетного обліку найбільш повно проявляється в його функціях (інформаційна, управлінська, контролю та фінансового аналізу)<sup>1</sup>.

На підставі проведеного дослідження функцій бухгалтерського обліку виконання державного бюджету можна констатувати, що:

*Інформаційна* функція базується на тому, що всі операції, які здійснюються за рахунок бюджетних коштів, тобто видатки, або за доходами, відображаються у відповідних бухгалтерських документах на рахунках бухгалтерського обліку виконання державного бюджету. Облік ведеться за кодами бюджетної класифікації доходів, видатків (програмної, відомчої, економічної) відповідно в розрізі органів стягнення та розпорядників коштів бюджету.

*Управлінська* функція полягає у забезпеченні об'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання.

Це дає змогу виявити відхилення від затверджених у бюджеті показників за доходами та видатками і внести, у разі необхідності, відповідні зміни у бюджет чи кошторис. Тобто через виконання наведених функцій органи влади забезпечують управління бюджетами усіх рівнів відповідно до своїх повноважень.

Функція *контролю* пов'язана з суцільним контролем, що проводиться при зарахуванні доходів державного бюджету за їх видами та проведенні видатків бюджету по відповідних відомствах, установах і організаціях, які утримуються за рахунок коштів бюджету, тобто за цільовим спрямуванням коштів згідно з розписом, кошторисом у межах наявних коштів на відповідну мету і зареєстрованих зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Запровадити автоматизовану систему контролю шляхом застосування одночасних бухгалтерських проведення за відповідними рахунками бухгалтерського обліку (балансовими, бюджетними та меморандними (допоміжними)). Такий підхід щодо відображення в обліку операцій дасть змогу через облік виявляти всі порушення бюджетного законодавства, невиконання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог щодо використання коштів державного бюджету.

<sup>1</sup> Єпіфанов А. О. Бюджет і фінансова політика України / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – К. : Наук. думка, 1999. – 301 с.

Функція *фінансового аналізу* полягає у здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів державного бюджету та результатів виконання державного бюджету із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання. Дані бухгалтерського обліку та звітності є головним джерелом інформації для економічного аналізу виконання бюджету, джерелом, що забезпечує документальне обґрунтування аналітичних висновків. Використовуючи їх, фінансовий аналіз водночас висуває вимоги щодо їх удосконалення та розвитку, сприяє раціональній організації облікової роботи з метою отримання повноцінної достовірної економічної інформації<sup>1</sup>.

Бухгалтерський облік враховує всі кошти бюджету по всіх рахунках. Він необхідний для забезпечення збереженості бюджетних коштів через відображення всіх операцій, що виконуються через бюджет, у бухгалтерських документах, складання бухгалтерського балансу й звіту про виконання бюджету. Бухгалтерський облік виконання бюджету дає змогу запобігати нецільовому спрямуванню коштів.

Бухгалтерський облік виконання державного бюджету становить основу інформаційного забезпечення управління бюджетним процесом. Облік виконання бюджету є третьою складовою бюджетного менеджменту – стверджує Л. Д. Сафонова<sup>2</sup>. Місце обліку виконання бюджету в бюджетному менеджменті визначається місцем обліку в системі управління. Облік вирішує наступне важливе завдання – забезпечити систему управління необхідною інформацією. Тобто, облік виконання бюджету – це забезпечуюча система, на якій базується бюджетний процес.

Нинішня система бухгалтерського обліку виконання державного бюджету склалась не відразу. У своєму розвитку вона пройшла історичний шлях, котрий можна поділити на п'ять періодів:

1) 1917–1938 рр. – створення та становлення єдиної системи бухгалтерського обліку;

<sup>1</sup> Державні фінанси : підручник : у 5 т. Т. 4: Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Бухгалтерський облік і звітність з виконання бюджетів у системі казначейства / С. О. Булакова, Т. В. Канева, В. Т. Александров та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 792 с.

<sup>2</sup> Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посіб. / Л. Д. Сафонова. – К. : КНЕУ. – 2001. – 186 с.

- 2) 1939–1955 рр. – удосконалення наявної системи;
- 3) 1956 – початок 70-х років – централізація і механізація обліку;
- 4) початок 70-х років – квітень 1995 р. – автоматизація обліку;
- 5) з квітня 1995 р. – створення, становлення та реформування системи бухгалтерського обліку виконання державного бюджету.

Більш детально розвиток бухгалтерського обліку виконання державного бюджету можна представити таким чином.

*1917–1938 рр.* – період створення та становлення єдиної системи бухгалтерського обліку. З перших днів становлення Радянської влади почалось налагодження обліку виконання державного бюджету. Виконання роботи з обліку і звітності державного бюджету було покладено на Центральне бюджетно-розрахункове управління Народного комісаріату фінансів.

Фінансова робота на місцях здійснювалася через фінансові відділи губернських виконавчих комітетів Рад робітників, селян і червоноармійських депутатів.

Облік вели за подвійною системою і складали баланс за відповідними рахунками. Причому облік операцій як по державному, так і місцевих бюджетах вели на одному балансі в одних книгах.

Бухгалтерські книги поділялися на головні, основні та спеціальні. До головних книг, що були регістрами синтетичного обліку, відносились: загальний журнал, книга каси, Головна книга, денна оборотна відомість з відомістю про стан рахунків, загальна книга комори і книга розмінного капіталу; до основних – журнали за операціями, які велись по кожному рахунку; до спеціальних – книги, призначені для аналітичного обліку, в яких відкривались окремі рахунки. Облік відкритих кредитів за кошторисами загальнодержавних видатків і спеціальних коштів велися за простою системою в окремих книгах. Недоліком було те, що техніка обліку була досить складною. Наявність великої кількості облікових регістрів робила облік громіздким і в ряді випадків дублюючим. Форми регістрів були недосконалими.

Реформа касового устрою виконання державного бюджету 1927–1928 рр. ліквідувала прибутково-видаткові каси Народного комісаріату фінансів СРСР (Наркомфіну СРСР). Було внесено зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку. Загальна кількість рахунків зменшена із 52 до 13. Касове виконання бюджету було передано установам Державного банку СРСР (Держбанку). Також їм передано аналі-



тичний облік доходів союзного бюджету, а видатків – з 1935 р. З 1938 р. по союзному бюджету Наркомфін СРСР почав відкривати кредити наркоматам та відомствам.

Основою обліку доходів і видатків була бюджетна класифікація, яка відображала структуру бюджету і мала важливе значення для правильної організації обліку і контролю за виконанням бюджету.

У цілому системі бухгалтерського обліку виконання бюджету цього періоду, на нашу думку, були властиві недоліки: відсутність єдиних правил обліку та єдиного плану рахунків, складна техніка ведення обліку.

*1939–1955 рр.* – удосконалення існуючої системи обліку. Виконання Державного бюджету СРСР здійснювалось через Наркомфін СРСР, в подальшому через Міністерство фінансів СРСР. Основним органом, на який покладено касове виконання державного бюджету, була система Держбанку. Для зарахування надходжень держбюджету у Державному банку СРСР відкривались рахунки за кодами бюджетної класифікації. Бухгалтерський облік з виконання державного бюджету здійснювало Міністерство фінансів СРСР.

З 1 січня 1939 р. було запроваджено Єдиний план рахунків для всіх фінансових органів. Для плану рахунків з обліку виконання бюджетів прийнятний децимальний (десятичний) спосіб шифрування рахунків з двозначним числом. При цьому способі всі рахунки поділені на 10 розділів, яким присвоєно номери від 0 до 9. Структура плану рахунків з виконання бюджету наведена в табл. 2.1.

Розділи, у свою чергу, поділялися не більше ніж на 10 рахунків, які теж мали нумерацію від 0 до 9. Кожен рахунок позначений двозначним числом, із яких перший знак служить для позначення розділу плану рахунків, а обидва знаки позначають номер рахунку. Наприклад, шифр 01 означає: 0 – розділ “Грошові кошти”, 01 – рахунок “Кошти держбюджету в спецбанках”.

Бухгалтерський облік виконання державного бюджету відображався в книгах: “Журнал операцій” – ф. № 1; “Контрольна книга” – ф. № 2; “Книга грошових коштів” і “Книга доходів бюджету” – ф. № 3; “Книга кредитів по держбюджету” – ф. № 4; “Книга видатків держбюджету” – ф. № 6; “Книга позичок, фондів і резервів” – ф. № 8.

У 1952 р. Міністерство фінансів СРСР видало окремі інструкції з обліку виконання союзного бюджету і республіканських бюджетів союзних республік. Зміни в нормативній базі в основному стосува-

Таблиця 2.1

**План рахунків з виконання бюджету (на рівні розділу) станом  
на 1 січня 1939 р.**

Шифр розділу	Назва розділу
0	Грошові кошти
1	Відкриті кредити
2	Видатки
3	Позички видані
4	Розрахунки
5	Доходи
6	Позички отримані
7	Бюджетне фінансування
8	Фонди і резерви
9	Результати
	Позабалансові рахунки

Джерело: *Кауцкий А. С. Бюджетный учёт и отчётность / А. С. Кауцкий. – М., 1952. – 349 с.*

лися кількості бухгалтерських книг, плану рахунків, обліку взаємних розрахунків.

А. Кауцький<sup>1</sup> класифікував книги бухгалтерського обліку на книги синтетичного та аналітичного обліку. До книг синтетичного обліку було віднесено: “Реєстраційний журнал операцій” ф. № 1-ф; “Головна книга” ф. № 2-ф. До книг аналітичного обліку належали: “Книга поточних рахунків” ф. № 3-ф; “Книга доходів” ф. № 4-ф; “Книга кредитів і поточних рахунків розпорядників коштів” ф. № 5-ф; “Книга видатків бюджету” ф. № 6-ф; “Книга обліку коштів, переданих і отриманих із інших бюджетів” ф. № 7-ф; “Книга взаємних розрахунків” ф. № 8-ф; “Книга позичок, фондів і резервів” ф. № 9-ф; “Книга повернень доходів бюджету” ф. № 10-ф; “Книга обліку відрахувань від державних податків і доходів” ф. № 11-ф.

Щоденно на підставі бухгалтерських проведень, складених на документах або на окремому аркуші, всі операції в тій самій послідов-

<sup>1</sup> *Кауцкий А. С. Бюджетный учёт и отчётность / А. С. Кауцкий. – М., 1952. – 349 с.*

ності, в якій вони були проведені, записувалися в реєстраційний журнал операцій, а потім у Головну книгу.

Система бухгалтерського обліку зазначеного періоду описана в працях М. Вембера, М. Граппа, Л. Кауцького, А. Моногова, Е. Голощапова, Ф. Пахомова та ін.

Незважаючи на позитивні зміни, що відбулися у нормативній базі цього періоду, техніка обліку операцій з виконання державного бюджету залишалась громіздкою. Так, продовжували застосовуватись дві книги синтетичного обліку (ф. № 1-ф та ф. № 2-ф). Для аналітичного обліку доходів використовували дві книги (ф. № 3-ф та ф. № 10-ф). Ведення автономного аналітичного обліку доходів, які надійшли до бюджету та повернень доходів бюджету ускладнювало зв'язку із відповідними даними Головної книги та прийняття управлінських рішень. Для аналітичного обліку видатків бюджету також використовувалось декілька книг, що, в свою чергу, ускладнювало процес контролю за прозорістю виконання бюджету та здійснення контрольних функцій обліку.

*1956 – початок 70-х років* – період централізації і механізації обліку. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету здійснювався відповідно до характеру своєї діяльності, фінансові органи, установи Держбанку, Будбанку, бюджетні установи, сільські, селищні та міські Ради депутатів трудящих.

Роль бухгалтерського обліку виконання державного бюджету постійно зростала. Згідно з рішеннями Ради Міністрів СРСР визначались основні шляхи удосконалення обліку та підвищення його контрольних функцій. З початку 1960-х років подальший розвиток обліку визначався двома шляхами – здійсненням централізації обліку і механізацією обліково-обчислювальних робіт.

Централізація обліку означала зосередження обліку в централізованих бухгалтеріях, які створювались при виконкомах Рад депутатів трудящих. Завдяки централізації обліку підсилювався контроль за дотриманням кошторисно-фінансової дисципліни, за цільовим використанням коштів.

Слід зазначити, що механізація покращувала і здешевлювала облік, а найголовніше, сприяла підсиленню його контрольних функцій, отриманню оперативних даних і більш детальної інформації. Це особливо важливо для поточного оперативного керівництва і контролю за станом виконання бюджету, перебігом виконання кошто-

рисів, дотриманням фінансової дисципліни. Механізація давала можливість більш повно використовувати облік для економічних розрахунків і підвищити науковий рівень планування. За допомогою обчислювальних машин складались зведення державного бюджету. Засоби механізації широко застосовувались установами Держбанку. Всі операції, пов'язані з касовим виконанням державного бюджету, обліковувались на обчислювальних машинах. Більшість контор Держбанку мали машинообчислювальні станції, які забезпечували щоденний облік доходів і видатків бюджету.

На установи Державного банку СРСР та Будбанку СРСР була покладена функція касового виконання державного бюджету, а також частини завдань щодо обліку виконання Державного бюджету СРСР, а саме: облік доходів, які зараховуються до державного бюджету, і видатків, що оплачені банком за рахунок коштів відповідного бюджету. (Установи Будбанку СРСР вели облік капітальних вкладень усіх галузей народного господарства.)

Бухгалтерський облік виконання союзного бюджету здійснювався Відділом виконання Державного бюджету СРСР Бюджетного управління Міністерства фінансів СРСР. Виконання державного бюджету обліковувалось методом подвійного запису відповідно до Єдиного плану рахунків для всіх бюджетів. План рахунків згідно з наказом Міністерства фінансів СРСР від 19.12.1967 № 397 складався із 9 розділів за кількістю балансових рахунків першого порядку (головних рахунків). Кожному рахунку присвоєний шифр від 01 до 09.

Розділ 1. Грошові кошти	рах. 01
Розділ 2. Видатки	рах. 02
Розділ 3. Позички видані	рах. 03
Розділ 4. Доходи	рах. 04
Розділ 5. Позички отримані	рах. 05
Розділ 6. Розрахунки	рах. 06
Розділ 7. Кошти передані та отримані	рах. 07
Розділ 8. Фонди і кошти цільового призначення	рах. 08
Розділ 9. Результати	рах. 09

Кожен рахунок першого порядку включав групу однорідних рахунків другого порядку (субрахунків), вони мали тризначний шифр з послідовною нумерацією всередині розділу.

Для обліку виконання бюджету в фінансових органах застосовувалась форма бухгалтерського обліку “Журнал-Головна”, а обліковими регістрами служили бухгалтерські книги.

У той час діяли дві бюджетних класифікації. Одна для союзного бюджету і республіканських бюджетів союзних республік, а друга – для бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів.

Питання розвитку бухгалтерського обліку виконання державного бюджету на цьому етапі розглядалися у працях В. Голощапова, З. Жутової, Є. Дєдкова, В. Якімова та ін.

Основним недоліком бухгалтерського обліку виконання державного бюджету зазначеного періоду була відсутність автоматизації облікових процесів. Це суттєво впливало на своєчасність формування інформації, що є основою для прийняття управлінських рішень щодо використання коштів бюджету та покриття тимчасових касових розривів.

*Початок 70-х років – квітень 1995 р.* – це період автоматизації обліку. Впровадження автоматизованого способу ведення бухгалтерського обліку з виконання державного бюджету пов’язано зі створенням автоматизованої системи фінансових розрахунків (АСФР), яка почала впроваджуватися у Міністерстві фінансів СРСР з початку 70-х років. Серед завдань АСФР провідне місце займали облік виконання бюджету, складання та зведення звітності. Було автоматизовано облік відкритих кредитів, облік взаємних розрахунків, складання та зведення статистичної звітності про виконання державного бюджету.

Бухгалтерський облік операцій з виконання державного бюджету здійснювався за Єдиним планом рахунків обліку виконання Державного бюджету СРСР. Синтетичний облік вівся в книзі “Журнал-Головна” (ф. № 1-ф). Записи операцій в книгу “Журнал-Головна” проводились на підставі меморіальних ордерів і доданих до нього документів. Після запису операцій у книгу “Журнал-Головна” проводились записи у відповідні регістри аналітичного обліку.

Аналітичний облік операцій з виконання державного бюджету проводився у таких регістрах бухгалтерського обліку:

1. Картка обліку грошових коштів бюджету (ф. № 2-мех).
2. Картка обліку взаємних розрахунків з бюджетом (ф. № 4-мех).
3. Картка обліку асигнувань відкритих кредитів (ф. № 6-мех).
4. Картка обліку резервного фонду (ф. № 7-мех).

Необхідно зазначити, що на початковому етапі розвитку АСФР реалізація таких завдань здійснювалась не повною мірою, що пов'язано з типом технічних засобів, які використовувались, і технологією обробки на них облікової інформації. Основними технічними засобами обробки інформації були великі ЕОМ типу ЕС ЕОМ, які більше пристосовані до вирішення технічних, а не економічних завдань. Здебільшого їх експлуатація здійснювалась у пакетному режимі. Це стримувало розвиток АСФР, оскільки така технологія недостатньо повно реалізувала переваги автоматизованого засобу ведення обліку – практично не підвищувалась якість ведення обліку і не прискорювалась обробка облікової інформації, часто позначалася відсутність безпосереднього контакту облікового робітника з ЕОМ, велося подвійне вирішення завдань. Крім того, практично зупинялося впровадження АСФР на середньому і низових рівнях фінансової системи, оскільки великі ЕОМ не могли використовуватись тут як через їх громіздкість, так і в результаті високої вартості.

Починається новий етап в автоматизації обліку – впровадження персональних комп'ютерів, які найповніше відповідають умовам роботи фінансових органів і облікових робітників. При роботі в діалоговому режимі чітко визначається відповідальність облікових робітників. З'являється перспектива подальшого удосконалення бюджетного обліку – практично після кожної операції можливе виведення залишків за рахунками обліку, кожний день можна скласти бухгалтерський баланс, зникає необхідність ведення бухгалтерських книг та інших документів, вся інформація зберігається у пам'яті ЕОМ.

Остаточне вирішення завдання удосконалення бюджетного обліку і звітності у частині забезпечення своєчасного отримання облікової інформації і складання звітності пов'язано зі створенням інформаційно-обчислювальної мережі (ІОМ). У цей період основною проблемою є забезпечення своєчасності передачі інформації. Традиційні засоби (поштовий, телеграфний) затримують цей процес, потребують перетворення інформації. Прискорення оброблення інформації на ЕОМ здебільшого не має сенсу, якщо відбувається істотна затримка в її передачі. Найшвидкодійні ЕОМ не в змозі ліквідувати такі витрати часу. Основним завданням розвитку автоматизованого обліку і, насамперед, звітності є створення каналів зв'язку між ЕОМ різних рівнів управління. Взаємоув'язка їх на всіх рівнях фінансової

системи в єдину ІОМ дає можливість прискорити обробку облікової інформації і складання звітності не тільки в окремих фінансових органах, але й у державі в цілому.

*Автоматизація* ведення бухгалтерського обліку має ряд переваг:

1) значно скорочує витрати часу на облікові операції, що сприяє підвищенню продуктивності праці;

2) у зв'язку з автоматизацією облікових операцій у працівників вивільняється час на проведення контрольної й аналітичної роботи, спрямованої на раціональне використання бюджетних асигнувань;

3) підвищується якість обліку, оскільки із використанням обчислювальної техніки зменшується ймовірність помилок, порівняно з ручною обробкою інформації. Автоматизація обліку повинна сприяти повному, своєчасному і достовірному відображенню операцій з виконання державного бюджету.

*З квітня 1995 р.* розпочався період, який характеризується реформуванням політики бухгалтерського обліку виконання державного бюджету, одним із чинників якого було створення і становлення інституту казначейського обслуговування державного бюджету.

Відповідно до указу Президента України в системі органів державної виконавчої влади створюється Головне управління Державного казначейства України, яке діє при Міністерстві фінансів України. Воно складається: з Центрального апарату (далі – Казначейство) та його територіальних органів – управлінь Державного казначейства в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі з відділеннями у районах, містах і районах у містах (далі – органи Казначейства).

На органи Казначейства була покладена функція ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету. Відбувається передача функцій фінансування від галузевих управлінь Міністерства фінансів України до Казначейства. Паралельно із банками органи Казначейства здійснюють облік операцій з обслуговування державного бюджету за доходами.

Для забезпечення відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із виконанням функцій органів Казначейства у 1996 р. на базі Плану рахунків, прийнятого “Инструкцией по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах” (затвердженої

наказом Міністерства фінансів СРСР від 16.05.1975 № 49)<sup>1</sup>, був створений робочий План рахунків бухгалтерського обліку касового виконання державного бюджету в органах Державного казначейства, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України.

Структура зазначеного Плану рахунків складалася із рахунків та субрахунків. До складу Плану рахунків увійшло 8 рахунків, перелік яких наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**План рахунків бухгалтерського обліку (на рівні рахунків) станом на 1 січня 1997 р.**

№ з/п	Номер рахунку	Назва рахунку
1	01	Грошові кошти
2	02	Видатки
3	03	Доходи, що розподіляються
4	04	Доходи
5	05	Позички видані та одержані
6	06	Розрахунки
7	07	Кошти передані та одержані
8	09	Результати

Джерело: Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.

Кожен із названих рахунків поділявся на субрахунки, яких налічувалося лише 17. Операції в бухгалтерському обліку реєструвалися за допомогою субрахунків.

План рахунків забезпечував відображення територіальними органами казначейства операцій з виконання державного бюджету. Водночас на центральному рівні для обліку операцій з виконання державного бюджету використовувався План рахунків, прийнятий ще у 1978 р.

<sup>1</sup> Інструкція по бухгалтерському учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах : утв. приказом Министерства финансов СССР от 16.05.1975 № 49.



Синтетичний облік операцій з виконання державного бюджету вказаного періоду ведеться у книзі “Журнал–Головна” (ф. № 1-ф), а аналітичний облік у таких бухгалтерських регістрах: Книга поточних рахунків розпорядників кредитів і касових видатків (ф. № 3-ф); Книга розрахунків з іншими бюджетами (ф. № 4-ф); Книга доходів (ф. № 5-ф).

Останнім числом кожного місяця в облікових реєстрах відображалися касові видатки бюджетних установ – на підставі звітів головних розпорядників кредитів. Записи операцій проводилися в книгу “Журнал-головна” та в книги аналітичного обліку на підставі меморіальних ордерів та доданих до них документів.

У книзі “Журнал-Головна” об’єднуються хронологічний та систематичний запис по рахунках другого порядку. По закінченні місяця для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахунках синтетичного та аналітичного обліку складалися оборотні відомості по кожній групі аналітичних рахунків, об’єднаних відповідним синтетичним рахунком. Підсумок оборотів по дебету і кредиту та залишки, відображені в оборотних відомостях по аналітичних рахунках, звірялися з підсумками оборотів і залишками синтетичних рахунків книги “Журнал–Головна”. Підставою для складання бухгалтерського балансу були суми залишків, виведені у книзі “Журнал–Головна”, картках аналітичного обліку та оборотних відомостях.

По закінченні звітного року та перед складанням заключного балансу в книгах (відомостях та картках) бухгалтерського обліку підраховувалися підсумки оборотів за кожним синтетичним і аналітичним рахунком та виводилися залишки за цими рахунками. У новому бюджетному році у бухгалтерських регістрах по синтетичних та аналітичних рахунках записуються суми залишків на початок року у повній відповідності із заключним балансом та записами в облікових регістрах за минулий рік.

З переходом України до ринкових відносин з’явилися нові реалії, які впливали як на бюджетний процес, бюджетну політику, так і на бухгалтерський облік в цілому, вимагаючи його зміни та перебудови. Зокрема, було розроблено та затверджено нову структуру бюджетної класифікації. Але для того, щоб ця класифікація стала дієвим важелем бюджетного процесу, потрібно було переглянути та уточнити наявну методологію бухгалтерського обліку і звітності.

Необхідність негайного створення нової системи бухгалтерського обліку та звітності диктувалася і ситуацією, що склалася з

планами бухгалтерських рахунків з виконання державного та місцевих бюджетів.

До 1 січня 1998 р. в Україні використовувались плани бухгалтерських рахунків по операціях з виконання державного та місцевих бюджетів, прийняті ще за часів Радянського Союзу (“Інструкція по бухгалтерському учету исполнения республиканских бюджетов союзных республик, в Министерствах финансов союзных республик”, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 01.03.1978 № 18, “Інструкція по бухгалтерському учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах”, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 16.05.1975 № 49), структура яких не відображала притаманні існуючому бюджетному процесу нові операції та фінансові інструменти. Оформлення та обслуговування боргових зобов'язань, взаємозалік, бартер, випуск цінних паперів важко узгоджувалися з цими планами.

В 1997 р. Головним управлінням Державного казначейства України було розроблено та затверджено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів і Структуру кодів плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Це був єдиний план рахунків бухгалтерського обліку по виконанню державного і місцевих бюджетів, тобто до його складу входили рахунки, призначені для відображення у бухгалтерському обліку операцій як з виконання державного, так і місцевих бюджетів. Цей План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів було запроваджено з 1 січня 1998 р. і діяв він до 1 січня 2001 р.

Чинна на той час бухгалтерська модель казначейського обслуговування бюджету передбачала функціонування органів Державного казначейства як клієнта банківської системи, на ім'я якого фізично та юридично було відкрито в установах уповноважених банків рахунки. У свою чергу, органи Державного казначейства обслуговують клієнтів – розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Це обумовлює ведення внутрішнього обліку в органах Казначейства за реєстраційними рахунками розпорядників коштів після отримання банківської виписки.

Зазначений план рахунків було побудовано відповідно до діючих на той час вимог казначейського виконання державного бюджету. Відповідно він складався із семи класів рахунків, наведених у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**План рахунків (на рівні класів) станом на 1 січня 1998 р.**

№ з/п	Номер класів рахунків	Назва класу рахунків
1	1	Ресурси бюджету
2	2	Розрахунки по боргових зобов'язаннях
3	3	Кошти в розрахунках
4	4	Результат (дефіцит / надлишок)
5	5	Доходи
6	6	Видатки
7	7	Допоміжні рахунки

Складено за: Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: наказ Головного управління Державного казначейства України від 24.12.1997 № 137.

Кожен клас рахунків поділявся на рахунки другого та третього порядків. Водночас із планом рахунків Державним казначейством України було розроблено та запроваджено Структуру кодів плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Цим документом регламентовано повну структуру кодів рахунків усіх класів. Структура кодів різних класів рахунків різнилася за кількістю знаків.

Чим більше ознак необхідно для вивчення та відображення тієї чи іншої операції, тим більшою мірою деталізується кожний клас рахунків. Повний код рахунку міг містити від 15 знаків, наприклад, за ресурсами бюджету (табл. 2.4) до 28 знаків, наприклад, за доходами та видатками (табл. 2.5, 2.6)<sup>1</sup>.

Наведена у таблицях структура аналітичних рахунків була досить прозорою за своїм змістом, але трудомісткою в частині формування. Враховуючи те, що шифри кодів існуючої бюджетної класифікації за кількістю знаків були більші, ніж відводилася кількість знаків у структурі аналітичних рахунків, необхідно було створювати перехідні таблиці. Такі перехідні таблиці при тогочасній інформаційній системі не було змоги використовувати.

<sup>1</sup> Казначейська система виконання бюджету : підручник / Н. І. Сушко, С. О. Булгакова, Н. В. Базанова ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 249 с.

Таблиця 2.4

**Структура аналітичного рахунку 1-го класу**

Символ	1	X	X	XX	XX	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунків	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Клас рахунку (1 знак)							
2	Код рахунку II порядку (1 знак)							
3	Код рахунку II порядку (2 знаки)							
4	Деталізація рахунку III порядку (2 знаки)							
5	Установа банку (2 знаки)							
6	Вид бюджету (1 знак)							
7	Тип операції (1 знак)							
8	Код території (6 знаків)							

Складено за: Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: наказ Головного управління Державного казначейства України від 24.12.1997 № 137.

Таблиця 2.5

**Структура аналітичного рахунку 5-го класу**

Символ	5	X	X	XXXXXXX	XXX	X	X	X	X	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунку	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Клас рахунку (1 знак)											
2	Код рахунку II порядку (1 знак)											
3	Код рахунку III порядку (1 знак)											
4	Код бюджетної класифікації (економічна структура) (7 знаків)											
5	Код бюджетної класифікації (відомча структура) (3 знаки)											
6	Вид бюджету (1 знак)											
7	Тип операції (1 знак)											
8	Вид валюти (1 знак)											
9	Вид іноземної валюти (1 знак)											
10	Орган, який збирає податки (1 знак)											
11	Номер установи, яка збирає податки на відповідній території (1 знак)											
12	Код території (6 знаків)											

Складено за: Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: наказ Головного управління Державного казначейства України від 24.12.1997 № 137.

Зазначена система передбачала забезпечення можливості автоматизації бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів. Оскільки коди рахунків були багатозначними, до повної автоматизації бухгалтерського обліку органи Державного казначейства України застосовували при складанні бухгалтерських проведення неповні коди рахунків. Числові значення кодів складали від 2 до 6 знаків. Крапкою розділяли послідовну частину повного коду, відповідно до структури кодів плану рахунків, а після крапки наводили числовий знак, що відповідав типу операції (наприклад, 1 – грошові операції; 2 – взаємозалік; 3 – векселі).

Таблиця 2.6

**Структура аналітичного рахунку 6-го класу**

Символ	6	X	X	XXX	XXXXXX	XXX	XXX	X	X	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунка	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Клас рахунку (1 знак)											
2	Клас рахунку II порядку (1 знак)											
3	Клас рахунку III порядку (1 знак)											
4	Код бюджетної класифікації (економічна структура) (3 знаки)											
5	Код бюджетної класифікації (функціональна структура) (6 знаків)											
6	Код бюджетної класифікації (відомча структура) (3 знаки)											
7	Код установи (3 знаки)											
8	Код бюджету (1 знак)											
9	Тип операції (1 знак)											
10	Вид валюти (1 знак)											
11	Вид іноземної валюти (1 знак)											
12	Код території (6 знаків)											

Складено за: Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: наказ Головного управління Державного казначейства України від 24.12.1997 № 137.

З 1 січня 1998 р. одночасно із планом рахунків було запроваджено бюджетну класифікацію, яка ґрунтувалася на рекомендаціях по статистиці державних фінансів, підготовлених МВФ у 1985 р.

При побудові плану рахунків був забезпечений взаємозв'язок рахунків із кодами бюджетної класифікації.

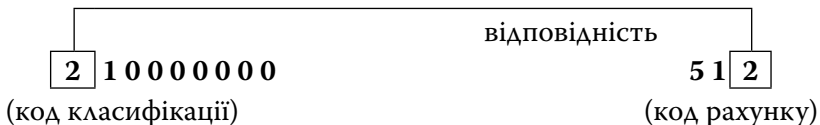
Зокрема, коди рахунків 5 класу “Доходи” та 6 класу “Видатки” взаємопов’язані з кодами бюджетної класифікації, а саме: остання цифра кодів рахунків III порядку 5 класу відповідає першій цифрі кодів економічної класифікації за доходами, остання цифра кодів рахунків III порядку 6 класу відповідає першій цифрі кодів економічної класифікації за видатками.

Наведемо приклади.

По доходах. Надходження податку на прибуток (код відповідно до економічної класифікації за доходами 11020000) органи Державного казначейства України в бухгалтерському обліку відображають на рахунку 511 “Податкові надходження”:



Надходження доходів від власності та підприємницької діяльності (код відповідно до економічної класифікації за доходами 21000000) органи Державного казначейства України відображають на рахунку 512 “Неподаткові надходження”:

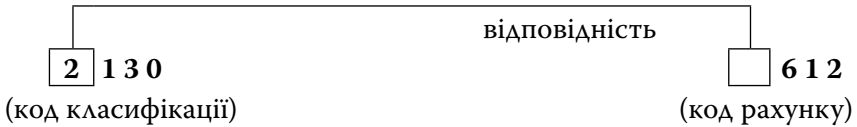


Аналогічний взаємозв’язок між кодами бюджетної класифікації та кодами рахунків по доходах від операцій з капіталом, офіційних трансфертах та державних цільових фондах.

По видатках. Оплата праці працівників бюджетних установ:



## Капітальний ремонт:



Аналогічний взаємозв'язок між кодами бюджетної класифікації та кодами рахунків по нерозподілених видатках та кредитуванню за вирахуванням погашення<sup>1</sup>.

Однак така методологія відображення в обліку операцій з виконання державного бюджету здійснювалася у ручному режимі, з використанням незначних програмних модулів з обліку операцій, на підставі попередньо оброблених первинних документів, отриманих із установ банків.

Основним синтетичним регістром даного періоду є книга “Журнал-Головна” (ф. № 1-ф). Аналітичний облік виконання державного бюджету проводився у таких регістрах:

1. Відомість обліку доходів державного бюджету (ф. № 3).
2. Відомість розмежувань доходів між бюджетами.
3. Картка обліку асигнувань та касових видатків.
4. Оборотна відомість.

Одним із недоліків охарактеризованої системи бухгалтерського обліку виконання державного бюджету є те, що вона так і не була автоматизована повною мірою. Існувала напівручна система обробки даних про виконання бюджету та реєстрація операцій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Такий спосіб обробки даних затримував формування звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень, у режимі реального часу. Позитивним у системі бухгалтерського обліку цього періоду є те, що було запроваджено облік товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів, депозитів, боргових зобов'язань держави по внутрішньому та зовнішньому боргу. Крім того, було запроваджено облік асигнувань на видатки, який проводився на допоміжних рахунках, тобто на рахунках позабалансового обліку<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Сушко Н. І. Коментар до системи бухгалтерського обліку з виконання державного та місцевих бюджетів / Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 4. – С. 3–8.

<sup>2</sup> Сушко Н. І. Реформування системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів / Н. І. Сушко // Вісник КНТЕУ. – 2003. – № 1. – С. 33–40.

Сутність бухгалтерського обліку зазначеного періоду, економічну необхідність його становлення та розвитку, роль і значення для вітчизняної теорії в наукових джерелах обґрунтовано такими економістами, як Л. Д. Сафонова, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна та ін.

Розвиток органів Казначейства супроводжувався стрімким розвитком казначейських інформаційних технологій. Казначейство має розвинуту регіональну мережу підвідомчих структур, взаємодіє зі значною кількістю учасників бюджетного процесу. Прагнення до єдиної системи інформації вимагає сучасного розвитку телекомунікацій та їх середовища, який дасть змогу включитися органам Казначейства в електронний документообіг з Національним банком України, кредитними організаціями, податковими органами, розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів. Цей процес передбачає системний підхід до вибору апаратних і програмних рішень з реалізації казначейських технологій як на територіальному, так і на центральному рівні.

Крім того, на казначейську систему виконання видаткової частини бюджету, принциповою ознакою якої є здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Казначейства, було переведено велику кількість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, яким відкрито рахунки. Кількість операцій, яка проводиться із рахунків розпорядників коштів, також поступово зростає, що, у свою чергу, негативно впливає на своєчасність оброблення і реєстрацію в обліку операцій та складання звітності з виконання державного бюджету.

Надання Державному казначейству України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України<sup>1</sup> статусу учасника Системи електронних платежів Національного банку України та створення Внутрішньої платіжної системи Держказначейства обумовило удосконалення системи бухгалтерського обліку, зокрема розроблення плану рахунків.

Необхідність такого розроблення зумовлена кількома чинниками.

По-перше, за умов функціонування органів Казначейства як безпосереднього учасника Системи електронних платежів Національ-

---

<sup>1</sup> Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 15.09.1999 № 1721 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1721-99-%D0%BF>.



ного банку України, структура рахунків бухгалтерського обліку має відповідати вимогам Національного банку України. При цьому, за його вимогами, аналітичні рахунки в банківській системі побудовані таким чином, що перші чотири знаки відповідають номеру балансового рахунку за планом рахунків банківської установи, де відкрито рахунок клієнта, і є підставою для автоматичного формування балансу. Чинний на той час план рахунків з виконання бюджету не відповідав таким вимогам і, відповідно, не міг функціонувати в Системі електронних платежів Національного банку України разом із планом рахунків Національного банку України та банків.

По-друге, робота органів Казначейства через консолідований кореспондентський рахунок в Національному банку України та через Систему електронних платежів потребувала зміни форми ведення бухгалтерського обліку – перехід до автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення обліку. Система бухгалтерського обліку банків передбачає автоматичне щоденне формування балансу рахунків за грошовими операціями на підставі даних (файлів відповідної структури з відповідними реквізитами), отриманих із Системи електронних платежів. В органах Казначейства система бухгалтерського обліку не була автоматизована повною мірою, крім того, вона була розрахована на подальшу обробку облікової інформації. Існуюча методологія обліку не могла забезпечити відображення операцій та складання звітності про виконання державного бюджету у режимі реального часу.

У 2000 р. було прийнято Бюджетний кодекс України (БКУ). Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України (ДКСУ) у порядку, встановленому Мінфіном. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави (ч. 2 ст. 56 БКУ).

Відповідно у 2000 р. для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного і місцевих бюджетів за касовим методом та складання фінансової звітності; вимог Національного банку України до бухгалтерської моделі учасників Системи електронних платежів Національного банку України (у частині структури рахунків); функціонування Внутрішньої платіжної системи Державного казначейства України; запровадження автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення бухгалтерського обліку та об-

слуговування інших клієнтів органів Казначейства Державним казначейством України було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, який затверджено наказом Державного казначейства України<sup>1</sup> і запроваджено з 1 січня 2001 р. План рахунків складається із 9 класів рахунків, а саме:

**1) активи (клас 1)** – включає активи бюджетів, зокрема: кошти бюджетів в НБУ; кошти бюджетів в інших банках; розміщені депозити; цінні папери; надані бюджетні кредити та позички; інші активи; субрахунки єдиного казначейського рахунку;

**2) зобов'язання (клас 2)** – визначає зобов'язання, які виникають у процесі виконання бюджетів, зокрема: цінні папери, випущені в обіг; кредити отримані; депозити отримані; інші зобов'язання;

**3) кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів (клас 3)** – відображає зобов'язання за операціями ДКСУ та територіальних органів ДКСУ за коштами бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, а саме: кошти бюджетів; кошти, залучені до бюджетів; кошти, які підлягають розподілу; кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету; рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в ДКСУ; рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків; рахунки інших клієнтів та банків; рахунки за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки; рахунки органів ДКСУ;

**4) розрахунки (клас 4)** – відображає розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, зокрема: взаємні розрахунки по виконанню державного бюджету; розрахунки по виконанню місцевих бюджетів; розрахунки за цінними паперами бюджетів; інші розрахунки; позиція ДКСУ щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки; інші технічні розрахунки;

**5) результат виконання бюджету (клас 5)** – визначає результати виконання загального та спеціального фондів бюджетів, та контррахунок за результатом виконання бюджету;

**6) доходи бюджету (клас 6)** – відображає доходи, тобто: доходи бюджету; доходи, які підлягають розподілу між бюджетами; кошти,

<sup>1</sup> Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

тимчасово віднесені на доходи бюджетів; контррахунок по операціях за доходами бюджетів;

**7) видатки бюджету (клас 7)** – відображаються видатки державного та місцевого бюджетів, зокрема касові видатки державного бюджету; касові видатки місцевого бюджету; контррахунок по операціях за видатками бюджету;

**8) управлінський облік (клас 8)** – включає меморандні (технічні) рахунки, які є елементом управлінського обліку, тобто інформацію про кошти передані та кошти, отримані органами ДКСУ в процесі виконання бюджетів, зокрема: кошти бюджету, отримані; асигнування та кошти, передані; кошти передані іншим бюджетам; розрахунки отримані; розрахунки передані; кошти державних цільових фондів, які обслуговуються органами ДКСУ; операції з фінансування;

**9) позабалансовий облік (клас 9)** – відображаються позабалансові статті, а саме: пропозиції та інші планові показники; кошторисні призначення; асигнування; планові показники за доходами бюджету; зобов'язання розпорядників бюджетних коштів; розрахункові документи, не оплачені в строк; нараховані доходи, резерви і витрати; планові показники фінансування бюджетів; зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами; контррахунки до рахунків 90–98 розділів.

При побудові плану рахунків було застосовано десятичний спосіб шифрування балансових рахунків із чотиризначним числом. За цього способу всі класи поділені на 10 розділів, яким присвоєні номери від 0 до 9. Усі розділи, у свою чергу, поділені не більше ніж на 10 груп, яким присвоєні також номери від 0 до 9. Кожна група поділяється не більше ніж на 10 рахунків. Такий підхід забезпечує виконання вимог Національного банку України щодо структури рахунків, в частині кількості знаків, зокрема: кожний клас рахунків розподіляється на рахунки II порядку, III порядку та рахунки IV порядку, тобто на розділи, групи і балансові рахунки. Шифр кодів розділу відповідно двозначний, груп – тризначні, а балансових рахунків чотиризначні.

Для обліку операцій з виконання бюджетів за доходами органами Казначейства використовуються відповідні рахунки 1 класу рахунків “Активи”, 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 6 класу рахунків “Доходи бюджету”, 8 класу рахунків “Управлінський облік” та 9 класу рахунків “Позабалансовий облік”. Платник податків у платіжному документі вказує відповідний

аналітичний рахунок, відкритий у органі Державного казначейства за балансовим рахунком 3-го класу рахунків.

Особливістю обліку доходів є облік планових показників за доходами, який ведеться на підставі розпису державного бюджету в розрізі платежів за кодами бюджетної класифікації доходів. На підставі річного розпису за доходами органи Казначейства реєструють на відповідних рахунках 9 класу “Позабалансовий облік” планові показники за доходами в розрізі видів надходжень.

Для обліку операцій за видатками державного бюджету органами Казначейства використовуються відповідні рахунки 1 класу рахунків “Активи”, 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 7 класу рахунків “Видатки бюджету”, 8 класу рахунків “Управлінський облік” та 9 класу рахунків “Позабалансовий облік”.

Особливістю обліку видатків є облік планових показників за видатками, який ведеться на підставі розписів державного і місцевих бюджетів, кошторисів розпорядників коштів бюджетів та невід’ємних складових до нього. Облік планових показників ведеться органами Казначейства в розрізі кодів бюджетної класифікації за видатками та розпорядників (одержувачів) коштів бюджетів на відповідних рахунках 9 класу “Позабалансовий облік”. На підставі інформації поданої розпорядниками та одержувачами коштів бюджетів органи Казначейства на відповідних рахунках 9 класу реєструють зобов’язання розпорядників бюджетних коштів.

Правила відкриття рахунків на балансі органів ДКСУ за відповідними балансовими рахунками Плану рахунків, та правила кодування аналітичних рахунків за балансовими рахунками, рахунками бюджетного, управлінського та позабалансового обліку регламентує Інструкція про відкриття аналітичних рахунків № 119<sup>1</sup>.

Правила відкриття аналітичних рахунків по виконанню державного бюджету ґрунтуються на вимогах Закону України “Про Державний бюджет України”, Плану рахунків (залежно від характеристики рахунку: активний, пасивний, активно-пасивний), нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні. Кодування

<sup>1</sup> Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

аналітичних параметрів здійснюється з урахуванням Довідника адміністративно-територіальних одиниць, Єдиного Державного реєстру підприємств та організацій України, бюджетної класифікації, інших довідників НБУ та ДКСУ.

Схему та порядок кодування аналітичних рахунків наведено у додатку Л.

Відповідно до Інструкції про відкриття аналітичних рахунків № 119, для ведення бухгалтерського обліку відкриваються рахунки для зарахування доходів бюджетів, зарахування коштів від повернення наданих бюджетних кредитів, обліку руху коштів (асигнувань) на видаткових та інших рахунках розпорядників та одержувачів коштів, у тому числі за власними надходженнями, акумулювання коштів загального та спеціального фондів бюджетів.

Рахунки з обліку надходжень до загального фонду державного бюджету відкриваються за балансовим рахунком 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету”. Рахунки з обліку надходжень коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки, відкриваються за балансовим рахунком 3121 “Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки”. Рахунки для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ та коштів субвенції, отриманої розпорядниками бюджетних коштів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, відкриваються за балансовим рахунком 3125 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ”. Рахунки для зарахування коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, відкриваються за балансовим рахунком 3131 “Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету”. Рахунки для зарахування коштів, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами, відкриваються за балансовим рахунком 3311 “Кошти, що підлягають розподілу між Державним і місцевими бюджетами”. Рахунки для зарахування коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу, відкриваються за балансовим рахунком 3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу”. Рахунки для зарахування інших коштів, тимчасово відне-

сених на доходи державного бюджету, відкриваються за балансовим рахунком 3412 “Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету”. Склад рахунків для зарахування надходжень до державного бюджету наведено на рис. 2.1.

Рахунки для зарахування коштів від повернення бюджетних кредитів до державного бюджету відкриваються відповідно за балансовими рахунками 3113 “Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету” та 3123 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету повернення бюджетних кредитів”.

Видаткові операції розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету здійснюються на підставі платіжних та підтверд-

Рахунки для зарахування доходів державного бюджету	
Надходження до загального фонду	3111
Надходження коштів спеціального фонду	3121
Спеціальний фонд (власні надходження бюджетних установ) та кошти субвенцій	3125
Для зарахування коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами	3131
Для зарахування коштів, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами	3311
Для зарахування коштів, тимчасово віднесених на доходи відповідного бюджету, що підлягають розподілу	3411
Для зарахування інших коштів, тимчасово віднесених на доходи відповідного бюджету	3412

Рис. 2.1. Склад рахунків для зарахування доходів державного бюджету

Складено за: Про затвердження Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : наказ Державної казначейської служби України від 09.08.2013 № 128.

них документів власників рахунків (розпорядників та одержувачів), відкритих в органах ДКСУ за місцем обслуговування. Склад видаткових та інших рахунків розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету наведено на рис. 2.2.

Для щоденного акумулювання коштів загального та спеціального фондів бюджетів, які протягом операційного дня надійшли на аналітичні рахунки для зарахування надходжень, відкриті в Головних управліннях ДКСУ, відкриваються окремі рахунки. Для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету відкриваються рахунки 3112 “Загальний фонд державного бюджету”, а для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету 3122 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки”.

<b>Видаткові та інші рахунки розпорядників та одержувачів державного бюджету</b>	
Реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів за коштами загального фонду державного бюджету	→ 3521 та 3523
Реєстраційні рахунки розпорядників та одержувачів за коштами спеціального фонду державного бюджету	→ 3522 та 3524
Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами державного бюджету	→ 3525 та 3526
Небюджетні рахунки розпорядників коштів державного бюджету	→ 3711
Депозитні рахунки розпорядників коштів державного бюджету	→ 3731

**Рис. 2.2. Склад видаткових та інших рахунків розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету**

Складено за: Про затвердження Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Державної казначейської служби України від 07.06.2013 № 101.

Окремо відкриваються рахунки для акумулювання коштів, які відповідно до Бюджетного кодексу України:

- враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів;
- не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Слід зазначити, що водночас із відкриттям рахунків для обліку: надходжень до бюджетів, здійснення видатків, операцій з управління борговими зобов'язаннями та грошовими ресурсами відкриваються відповідно рахунки класів 6 “Доходи бюджету”, 7 “Видатки бюджету”, 8 “Рахунки управлінського обліку” та 9 “Рахунки позабалансового обліку”. Рахунки 6–9 класів відкриваються відповідно до економічної суті. Аналітичні параметри цих рахунків аналогічні параметрам рахунків 3 класу.

Одним із основних аналітичних параметрів, який використовується практично при відкритті всіх аналітичних рахунків, є бюджетна класифікація.

Відповідно до ст. 8 БКУ бюджетна класифікація використовується для складання і виконання бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади АР Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Складові бюджетної класифікації наведені на рис. 2.3.

Загальні принципи побудови бюджетної класифікації України встановлені і закріплені законодавством.

Бюджетна класифікація, яка сьогодні застосовується усіма учасниками бюджетного процесу при складанні та виконанні бюджетів (кошторисів), затверджена наказом Міністерства фінансів України<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.





Рис. 2.3. Структура бюджетної класифікації

Складено за: Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

Методологія та організація ведення бухгалтерського обліку і звітності з виконання бюджетів в органах ДКСУ визначені *Положенням про організацію бухгалтерського обліку № 119*<sup>1</sup>.

Бухгалтерський облік в органах ДКСУ – це складова системи обліку, що включає сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про операції в органах ДКСУ та передачі її зовнішнім користувачам, а також внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність про виконання бюджетів.

<sup>1</sup> Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України : затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів є основою інформаційної системи органів ДКСУ, за допомогою якого здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому режимі.

Одним із основних завдань системи бухгалтерського обліку ДКСУ по виконанню бюджетів відповідно до *Положення про організацію бухгалтерського обліку № 119* є щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, реєстрів та документів, в тому числі пов'язаних з надходженням та перерахуванням коштів через систему міжбанківських електронних платежів і внутрішню платіжну систему ДКСУ; складання щоденного балансу та автоматизована перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним балансу.

При виконанні бюджетів застосовуються реєстри бухгалтерського обліку: (ф. 1–1) – щоденний оборотно-сальдовий баланс; (ф. 7–1) – оборотно-сальдова відомість за аналітичними рахунками, (ф. 7–2) – сальдова відомість за аналітичними рахунками, (ф. 7–3, ф. 7–4) – особові картки за аналітичними рахунками для виконання бюджетів, перелік яких наведено у табл. 2.7.

Бухгалтерський облік операцій по виконанню державного бюджету здійснюється за допомогою методу подвійного запису з постійним збереженням балансової рівноваги.

На сьогодні органи Казначейства реєструють у автоматизованій системі всі операції про виконання державного бюджету та відображають їх на рахунках бухгалтерського, управлінського та позабалансового обліку Плану рахунків.

Щоденний оборотно-сальдовий баланс ведеться в режимі реального часу на рівні центрального апарату Казначейства та 27 Головних управлінь Казначейства. Управління Казначейства працюють в режимі віддаленого доступу до баз даних Головних управлінь Казначейства.

Підвищення прозорості та удосконалення управління системи державних фінансів і є обумовлюючим фактором проведення реформ.

У багатьох країнах реформи бюджетування та обліку стимулюються, оскільки традиційна система бюджетування, орієнтована на витрати та облік на основі касового методу, не задовольняє вимоги управління державним сектором. Звітність не забезпечує достатньої інформації про результативність та ефективність державного сектору.

Таблиця 2.7

**Склад облікових реєстрів по виконанню державного та місцевого бюджетів України і їх характеристика**

№ з/п	Номер реєстра та його назва	Порядок формування
1	Оборотно-сальдовий баланс (ф. 1–1)	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України : затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 (зі змінами та доповненнями)
2	Оборотно-сальдова відомість за аналітичними рахунками (ф. 7–1)	Те саме
3	Сальдова відомість за аналітичними рахунками (ф. 7–2)	— ” —
4	Особова картка за аналітичними рахунками (ф. 7–3, ф. 7–4)	— ” —

Складено за : Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що в багатьох країнах реалізація реформи системи державних фінансів проводиться разом із реформою бухгалтерського обліку. Існують три основні підходи до реформ в системах обліку:

- впровадження системи обліку за методом нарахування на додаток до (бюджетної) системи обліку на основі методу нарахування;
- впровадження систем обліку методом нарахування на рівні організації/міністерства, залишивши загальнодержавну систему обліку незмінною (тобто на основі касового методу);
- повна заміна касового обліку на облік методом нарахування у всіх державних одиницях та на загальнодержавному рівні.

Можна спостерігати національні варіанти кожного з цих базових підходів. Так, спільний транснаціональний рух до переходу державного обліку на метод нарахування не приводить до майже автоматичної гармонізації державного обліку. Навпаки, діапазон національних варіантів обліку методом нарахування може стати ще ширшим порівняно з досвідом обліку на основі касового методу.

На сьогодні офіційно закріпленим в Україні методом ведення бухгалтерського обліку по виконанню бюджетів є касовий метод, з елементами методу нарахування (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів).

Відповідно до положень ст. 57 БКУ 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду ДКСУ закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. За виняткових обставин Міністр фінансів України може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше як через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду. Наприклад, відповідно до прийнятого Міністром фінансів України рішення, терміном закриття рахунків, відкритих Казначейством у 2001 р. за коштами загального фонду держбюджету, було встановлено 9 січня 2002 р. (наказ Міністерства фінансів України "Про закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду" від 28.12.2001 № 607), у 2002 р. – 9 січня 2003 р. (наказ Міністерства фінансів України "Про закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду" від 26.12.2002 № 1084), а у 2003 р. – п'ятий робочий день січня 2004 р. (наказ Міністерства фінансів України "Про закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду" від 31.12.2003 № 711 зі змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2004 № 4).

Проведене дослідження дає можливість зробити висновки, що на облікову політику Казначейства щодо бухгалтерського обліку виконання державного бюджету впливають нормативні акти з питань методології бухгалтерського обліку виконання державного бюджету, нормативно-правові акти, які регулюють бюджетні відносини в Україні, а також нормативно-правові акти, що визначають статус Казначейства України в системі електронних платежів (СЕП) НБУ.

Підвищення ролі держави в управлінні економікою та соціальним розвитком, необхідність одержання прозорості та достовірної інформації про виконання державного бюджету і потреби користувачів у відповідній інформації стали передумовами удоскона-

лення бухгалтерського обліку та звітності виконання державного бюджету.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку виконання державного бюджету здійснюється на виконання заходів Плану дій “Україна – Європейський Союз: Європейська політика”. Відповідно до пп. 2.3.5 “Інші ключові сфери” необхідно було підвищити прозорість управління державними фінансами, включаючи розроблення та імплементацію стратегії модернізації системи обліку Казначейства.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності – надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Значна робота з наукового обґрунтування реформування бухгалтерського обліку у державному секторі була проведена провідними вітчизняними науковцями та практиками: Л. В. Гізатуліною, Р. Т. Дзогою, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюгою, Т. В. Каневою, О. О. Канцуровим, О. П. Куценко, С. О. Левицькою, Л. Г. Ловінською, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліною та ін.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності по виконанню державного бюджету зокрема розпочато у 2007 р. із прийняттям відповідних документів, які передбачали реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в цілому у державному секторі.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в державному секторі присвячена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (далі – Стратегія)<sup>1</sup>, Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та Стратегія модернізації системи управління державними фінансами.

Основні завдання реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі знайшли своє відображення також у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”.

<sup>1</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BE>.

Мета, завдання та заходи, які передбачається здійснити в рамках зазначеної реформи, визначені Стратегією. Процес модернізації бухгалтерського обліку державного сектору України відповідно до Стратегії розрахований на період до 2015 р.

Стратегією визначені суб'єкти бухгалтерського обліку державного сектору (рис. 2.4).

Метою реформи є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (МСБОДС).

Для досягнення поставленої мети насамперед передбачалось:

- розробити і запровадити національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням вимог міжнародних стандартів;
- створити план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований з бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 р. (GFS 2001);

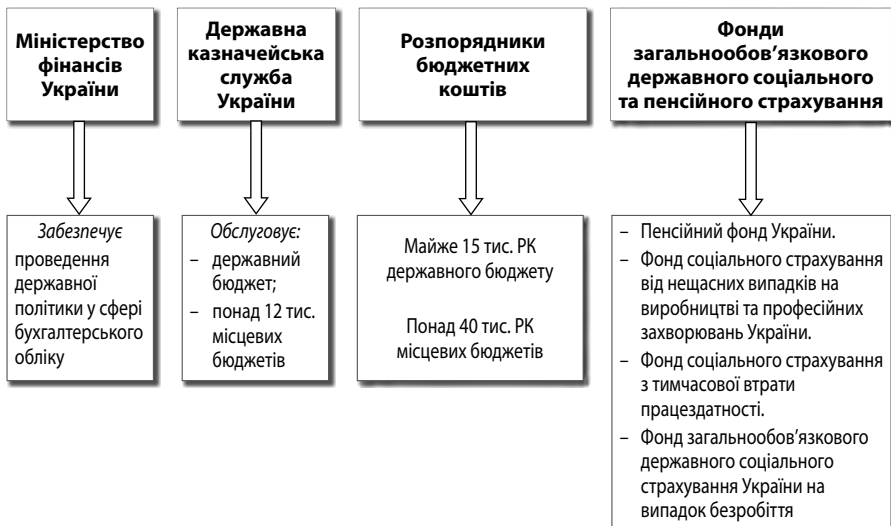


Рис. 2.4. Суб'єкти бухгалтерського обліку державного сектору

Складено за: Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

– удосконалити методи складення та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем.

Звичайно, усі ці заходи неможливо здійснити без удосконалення законодавства.

У липні 2010 р. затверджено БКУ у новій редакції, в якому знайшли своє відображення основні моменти реформи, а саме:

- згідно зі ст. 43 та 56 БКУ ведення бухгалтерського обліку і складання звітності по виконанню бюджетів з 2015 р. буде здійснюватись відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- звітність про виконання Державного бюджету України включає фінансову та бюджетну звітність.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

Відповідно до Плану-графіка затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності (НП(С)БОДС) у державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України протягом 2009–2012 років, розроблено та Міністерством фінансів України затверджено 19 НП(С)БОДС в державному секторі, гармонізованих із міжнародними стандартами (рис. 2.5).

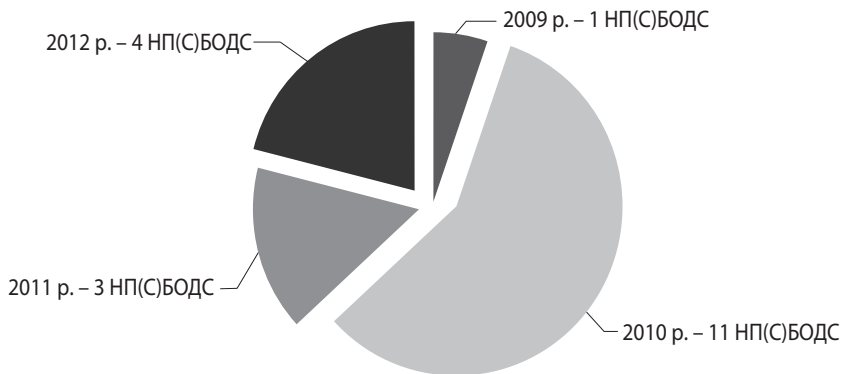


Рис. 2.5. Органограма затвердження стандартів

Складено автором.

Питання фінансової звітності регулюють 4 НП(С)БОДС (101 “Подання фінансової звітності”; 102 “Консолідована фінансова звітність”; 103 “Фінансова звітність за сегментами”; 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”).

Питання бухгалтерського обліку регулюють 15 НП(С)БОДС (121 “Основні засоби”, 122 “Нематеріальні активи”, 123 “Запаси”, 124 “Доходи”, 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, 126 “Оренда”, 127 “Зменшення корисності активів”, 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”, 129 “Інвестиційна нерухомість”, 130 “Вплив змін валютних курсів”, 131 “Будівельні контракти”, 132 “Виплати працівникам”, 133 “Фінансові інвестиції”, 134 “Фінансові інструменти”, 135 “Витрати”).

Запровадження НП(С)БОДС очікується з 2015 року. Органи Казначейства будуть застосовувати їх при відображенні у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету та складанні фінансової звітності.

Для запровадження НП(С)БОДС та на виконання заходів Стратегії розроблено проект Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – план рахунків), гармонізованого з новою бюджетною класифікацією.

Для забезпечення інтеграції бюджетної класифікації із планом рахунків та приведення економічної класифікації видатків у відповідність із вимогами Статистики державних фінансів 2001 р. (GFS 2001) наказом Міністерства фінансів України “Про внесення змін до бюджетної класифікації” від 26.12.2012 № 1738 було затверджено нову економічну класифікацію видатків бюджету. Ця класифікація запроваджена з 1 січня 2013 р. Сьогодні органи ДКСУ вже застосовують її при відображенні у обліку операцій за видатками бюджету, а також при складанні бюджетної звітності про виконання бюджетів.

На підставі проведеного дослідження організації та методології бухгалтерського обліку можна констатувати, що при побудові плану рахунків необхідно врахувати такі вимоги:

По-перше, вимоги бюджетного законодавства щодо: звітності про виконання бюджетів і групування об’єктів обліку (загальний і спеціальний фонд, надходження і витрати у розрізі кодів бюджетної класифікації), а також особливостей казначейського обслуговування бюджетів (відкриття рахунків в національній валюті в системі Казначейства, здійснення контрольних повноважень при зарахуванні над-



ходжень, реєстрації зобов'язань та здійсненні платежів розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також планових показників за документами, передбаченими у бюджетному процесі) та функціонування єдиного казначейського рахунку.

По-друге, вимоги Національного банку України (НБУ) до бухгалтерської моделі учасників СЕП НБУ (у частині: структури рахунків, бухгалтерської моделі роботи СЕП НБУ, обміну інформацією в регламентованому режимі, відображення операцій у бухгалтерському обліку у режимі реального часу із застосуванням автоматизованої форми оброблення інформації). Державна казначейська служба України відповідно до прийнятого ще у 1999 р. рішення Уряду є учасником СЕП НБУ.

По-третє, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо групування об'єктів обліку з метою відображення їх у бухгалтерському обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Всі об'єкти, що є предметом бухгалтерського обліку, повинні бути охоплені можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання кошторисів бюджетних установ, бюджетів та державних цільових фондів.

План рахунків має забезпечити відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з виконанням функцій, які виконують органи Казначейства, господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, а також операцій, які здійснюються фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

При побудові плану рахунків пропонуємо застосувати десятичний спосіб шифрування балансових рахунків із чотиризначним числом. Всі класи поділити на 10 розділів, яким присвоїти номери від 0 до 9, а розділи, у свою чергу, поділити не більше ніж на 10 груп, яким присвоїти також номери від 0 до 9. Кожну групу наповнити рахунками. Такий підхід є прийнятним, оскільки був використаний при побудові діючого плану рахунків по виконанню бюджетів і, відповідно забезпечить виконання вимог НБУ щодо структури рахунків. Кожний клас рахунків поділяється на рахунки II порядку, III порядку та рахунки IV порядку, тобто на розділи, групи і балансові рахунки. Шифр кодів розділу відповідно двозначний, груп – тризначний, а балансових рахунків – чотиризначний.

Кожен балансовий рахунок позначається чотиризначним числом, із яких перший знак служить для позначення класу рахунків, два знаки позначають розділ, три знаки – групу.

План рахунків має бути сформований на основі класифікації балансових синтетичних рахунків за економічним змістом, відображати юридичні відносини, що склалися у суб'єктів державного сектору та відповідати їх обліковим потребам.

Рахунки плану рахунків повинні забезпечити аналітичне виокремлення і синтетичне узагальнення здійснюваних господарських операцій.

Враховуючи викладене, план рахунків пропонується із 9 класів рахунків, а саме:

Клас 1. Нефінансові активи.

Клас 2. Фінансові активи.

Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.

Клас 4. Розрахунки.

Клас 5. Капітал та фінансовий результат.

Клас 6. Зобов'язання.

Клас 7. Надходження.

Клас 8. Витрати.

Клас 9. Позабалансові рахунки.

При побудові плану рахунків виокремлено рахунки для обліку груп суб'єктів обліку таких як розпорядники бюджетних коштів, державний і місцевий бюджети, державні цільові фонди. Не повинно допускатися використання того самого рахунку для різнопланових об'єктів обліку. Синтетичний облік пропонується здійснювати на рівні балансових рахунків.

**Перший клас** плану рахунків призначений для обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору. Цей клас включає рахунки, призначені для обліку матеріальних і нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання, рахунки для обліку зносу (амортизації) необоротних активів та рахунки для обліку оборотних матеріальних активів, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року. З огляду на зазначене пропонується до складу першого класу рахунків включити 8 розділів, перелік та характеристики ка яких наведені у табл. 2.8. Усі рахунки першого класу активні.

**Другий клас** плану рахунків призначений для обліку фінансових активів суб'єктів державного сектору. До цього класу включені ра-

хунки, що застосовуються для відображення поточних та довгострокових фінансових активів державного сектору: грошових коштів (коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Казначейства) та їх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, у розрахунках з дебіторами (дебіторська заборгованість за нарахованими доходами від обмінних та необмінних операцій).

Таблиця 2.8

**Перелік та характеристика розділів 1-го класу рахунків  
“Нефінансові активи”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	10	A	Основні засоби
2	11	A	Інші необоротні матеріальні активи
3	12	A	Нематеріальні активи
4	13	A	Незавершені капітальні інвестиції
5	14	A	Знос (амортизація) необоротних активів
6	15	A	Виробничі запаси
7	16	A	Інші запаси
8	17	A	Виробництво

Складено автором.

Також цей клас включає кореспондентський рахунок Казначейства України в НБУ, кошти державного та місцевих бюджетів у банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити, позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку та інші операції з єдиним казначейським рахунком, інші активи, субкореспондентські рахунки, відкриті в органах Казначейства України. До складу 2-го класу рахунків пропонується включити 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.9. Усі рахунки другого класу активні.

**Третій клас** плану рахунків призначений для обліку зобов'язань Казначейства України за коштами бюджетів та розпорядників бюджетних коштів та інших клієнтів, які обслуговуються органами Казначейства. До його складу включені рахунки, які використовуються для обліку зобов'язань за коштами: державного бюджету, місцевих

Таблиця 2.9

**Перелік та характеристика розділів 2-го класу рахунків  
“Фінансові активи”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	20	A	Довгострокова дебіторська заборгованість
2	21	A	Поточна дебіторська заборгованість
3	22	A	Кошти та їх еквіваленти
4	23	A	Кошти на рахунках
5	24	A	Єдиний казначейський рахунок
6	25	A	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи
7	26	A	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи
8	27	A	Розміщені депозити
9	28	A	Витрати майбутніх періодів
10	29	A	Субрахунки єдиного казначейського рахунку

Складено автором.

бюджетів; які підлягають розподілу між рівнями бюджетів; тимчасово віднесеними на доходи бюджету; на рахунках розпорядників бюджетних коштів; органів Казначейства України, за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами; на інших транзитних рахунках. До складу 3-го класу рахунків пропонується включити 8 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.10. Рахунки третього класу пасивні.

**Четвертий клас** плану рахунків забезпечуватиме відображення розрахунків, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, розрахунки за векселями, позицію Казначейства України щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки. До складу 4-го класу рахунків пропонується включити 4 розділи, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.11. Рахунки четвертого класу активно-пасивні.

**П'ятий клас** плану рахунків містить рахунки, на яких обліковуються капітал та фінансовий результат. Рахунки п'ятого класу застосовуються для обліку фондів та резервів, визначення результатів виконання кошторисів бюджетних установ та результатів виконання державного та місцевих бюджетів і бюджетів державних цільових

Таблиця 2.10

**Перелік та характеристика розділів 3-го класу рахунків  
“Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	31	П	Кошти бюджету
2	32	П	Рахунки для обліку фінансування
3	33	П	Кошти бюджету, які підлягають розподілу
4	34	П	Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у Казначействі
5	35	П	Рахунки розпорядників бюджетних коштів в установах банків
6	36	П	Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів
7	37	П	Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки
8	38	П	Рахунки органів Казначейства

Складено автором.

Таблиця 2.11

**Перелік та характеристика розділів 4-го класу рахунків “Розрахунки”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	41	А-П	Розрахунки за фінансовими операціями
2	42	А-П	Інші розрахунки за коштами бюджету
3	43	АП	Позиція щодо іноземної валюти, та балансуючі рахунки
4	44	АП	Технічні рахунки

Складено автором.

фондів. До складу 5-го класу рахунків пропонується включити п'ять розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.12. Рахунки п'ятого класу активно-пасивні.

**Шостий клас** плану рахунків визначає зобов'язання, які виникають в процесі виконання бюджетів, господарської діяльності бюджетних установ та державних цільових фондів. Цей клас включає:

кредиторську заборгованість за доходами від обмінних та необмінних операцій, зобов'язання за фінансовими операціями, що пов'язані із випуском в обіг цінних паперів, за отриманими кредитами та депозитами тощо. До складу шостого класу рахунків пропонується включити 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.13. Усі рахунки шостого класу пасивні.

Таблиця 2.12

**Перелік та характеристика розділів 5-го класу рахунків  
“Капітал та фінансовий результат”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	51	П	Внесений капітал
2	52	П	Капітал у підприємствах
3	53	П	Фонд дооцінки
4	54	П	Резерви
5	55	П	Фінансовий результат

Складено автором.

Таблиця 2.13

**Перелік та характеристика розділів 6-го класу рахунків  
“Зобов'язання”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	60	П	Довгострокові зобов'язання
2	61	П	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
3	62	П	Поточні зобов'язання за позиками
4	63	П	Розрахунки за товари, роботи, послуги
5	64	П	Розрахунки за податками і зборами
6	65	П	Інші поточні зобов'язання
7	66	П	Розрахунки з оплати праці
8	67	П	Внутрішні розрахунки
9	68	П	Забезпечення
10	69	П	Доходи майбутніх періодів

Складено автором.

**Сьомий клас** плану рахунків призначений для обліку надходжень суб'єктів державного сектору та бюджетів. Цей клас включає доходи від обмінних операцій суб'єктів державного сектору і надходження від необмінних операцій державних цільових фондів та бюджетів. До складу 7 класу рахунків пропонується включити п'ять розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.14. Рахунки шостого класу пасивні, крім контррахунку, який є активно-пасивним.

**Восьмий клас** плану рахунків призначений для обліку витрат суб'єктів державного сектору та бюджетів. Цей клас включає рахунки для обліку витрат за обмінними та необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів, витрат за необмінними операціями державного та місцевого бюджетів. До складу 8 класу рахунків пропонується включити чотири розділи, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.15. Усі рахунки сьомого класу активні, крім контррахунку, який є активно-пасивним.

Таблиця 2.14

**Перелік та характеристика розділів 7-го класу рахунків “Доходи”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	71	П	Бюджетні асигнування
2	72	П	Доходи від надання послуг
3	73	П	Інші доходи
4	74	П	Доходи бюджетів
5	75	П	Надходження до бюджетів, які підлягають розподілу

Складено автором.

Таблиця 2.15

**Перелік та характеристика розділів 8-го класу рахунків “Витрати”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Назва розділу
1	81	А	Витрати за бюджетними асигнуваннями
2	82	А	Витрати на надання послуг
3	83	А	Витрати на іншу діяльність
4	84	А	Витрати бюджетів

Складено автором.

У дев'ятому класі плану рахунків відображаються позабалансові статті. На позабалансових рахунках обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать бюджетній установі або перебувають у тимчасовому розпорядженні. Також на рахунках позабалансового обліку відображаються кошторисні призначення, планові показники за коштами державного та місцевих бюджетів, зобов'язання розпорядників бюджетних коштів, нараховані доходи, резерви та витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами. До складу 9-го класу рахунків пропонується включити 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 2.16. Рахунки дев'ятого класу є активними і пасивними. Рахунки: 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку” – контрактивний та 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку” – контрпасивний.

Таблиця 2.16

**Перелік та характеристика розділів 9-го класу рахунків  
“Позабалансові рахунки”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика рахунків	Назва розділу
1	90	П	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів
2	91	П	Кошторисні призначення за коштами державного бюджету
3	92	П	Планові показники державного бюджету
4	93	П	Пропозиції та асигнування
5	94	П	Кошторисні призначення за коштами місцевих бюджетів
6	95	П	Планові показники місцевих бюджетів
7	96	П	Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
8	97	П	Нараховані доходи, резерви та витрати
9	98	А	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами
10	99	КА-КП	Контррахунки до рахунків позабалансового обліку

Складено автором.



Використання суб'єктами державного сектора уніфікованого плану рахунків дасть змогу забезпечити відображення:

- операцій за касовим методом та методом нарахувань і складання фінансової звітності відповідно до вимог національного законодавства, гармонізованого із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі;
- специфічних операцій Казначейства України (функція Казни та бюджетна функція);
- усіх операцій через кореспонденцію рахунків окремо по виконанню кошторису та виконанню бюджетів.

Детальна інформація про кожного контрагента та кожну операцію забезпечується за допомогою аналітичного обліку, що дає змогу уникнути використання зайвої кількості окремих балансових рахунків.

Аналітичний облік забезпечується за допомогою аналітичних рахунків. Відкриття будь-яких аналітичних рахунків передбачає обов'язкові параметри. Зважаючи на те, що ДКСУ є учасником СЕП НБУ, структура та аналітичні параметри балансових рахунків у проекті плану рахунків мають зберегти діючі підходи і передбачати не більше ніж 14 знаків, кодування яких може здійснюватися за ознаками згідно з додатком Л.

Наприклад, для обліку доходів у проекті плану рахунків передбачено рахунки сьомого класу “Доходи”.

Наповнення сьомого класу рахунків плану рахунків запропоновано із урахуванням групування доходів за НП(С)БОДС 124 та елементів за сегментами обліку, необхідними для формування звітності державного сектору.

Проведене дослідження дає можливість запропонувати кодування аналітичних рахунків за надходженнями (крім власних надходжень) за такими сегментами:

BBBB K A SSS RR TTT	– кодування номера рахунку (14 знаки)
XXXX.....	– балансовий рахунок (4 знаки);
..... X .....	– контрольний розряд СЕП НБУ (1 знак);
..... X .....	– вид бюджету (1 знак);
..... XXX .....	– символ звітності доходів (3 знаки);
..... XX .....	– відомча ознака (КВК) (2 знаки);
..... XXX ..	– номер набору аналітичних параметрів (3 знаки).

**BBBB** = 7431 – Доходи державного бюджету.

**A** = 1 – загальний фонд, 2 – спеціальний фонд, 0 – інші кошти.

**SSS** – символ звітності, який відповідає коду бюджетної класифікації за доходами (**8 знаків**).

11010100	340	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати (сплачується (перераховується) на території міста Києва)
11020100	002	Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності

**RR** – ознака, яка відповідає коду відомчої класифікації видатків бюджету або інша ознака (**3 знаки**).

**TTT** – порядковий номер бюджету в межах області відповідно до Довідника адміністративно-територіальних одиниць (поле “id\_key”), структура якого затверджується наказом Міністерства фінансів України. Зазначений порядковий номер відповідає таким аналітичним параметрам:

- коду області;
- коду міста або району в цій області;
- коду району в місті обласного підпорядкування або селищної ради в районі області;
- коду села або селища, підпорядкованого району міста обласного підпорядкування;
- коду типу населеного пункту;
- номеру відповідного органу Казначейства України, який обслуговує територію (кодується відповідно до довідника номерів органів Казначейства України, який застосовується в програмному забезпеченні Казначейства України);
- номеру відповідного органу доходів і зборів, який обслуговує територію (кодується згідно з довідником номерів органів доходів і зборів, який застосовується в програмному забезпеченні Казначейства України);
- назві бюджетної території українською мовою;
- назві бюджетної території російською мовою;
- назві відповідного органу Казначейства України, який обслуговує бюджетну територію;

– назві відповідного органу доходів і зборів, який обслуговує бюджетну територію.

Кодування аналітичних рахунків за власними надходженнями пропонуємо за здійснювати за такими сегментами:

BBBB K A SSS F XXXX	– кодування номера рахунку (14 знаки)
XXXX.....	– балансовий рахунок (4 знаки);
..... X .....	– контрольний розряд СЕП НБУ (1 знак);
..... X .....	– вид бюджету (1 знак);
..... XXX .....	– символ звітності доходів (3 знаки);
..... X .....	– вид коштів (1 знак);
..... XXXX ..	– порядковий номер рахунку, який відкривається на балансі Головного управління розпоряднику бюджетних коштів в розрізі бюджетних програм, відповідальним виконавцем яких є такий розпорядник коштів (4 знаки).

**BBBB** = 7432 – Власні надходження розпорядників коштів державного бюджету.

**A** = 1 – загальний фонд, 2 – спеціальний фонд, 0 – інші кошти.

**SSS** – символ звітності, який відповідає коду бюджетної класифікації по доходам (**8 знаків**).

25010100	272	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
25010200	273	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності

**F** – ознака, яка відповідає видам коштів, і може приймати такі значення:

1	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами
2	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
3	Інші надходження спеціального фонду
4	Виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів

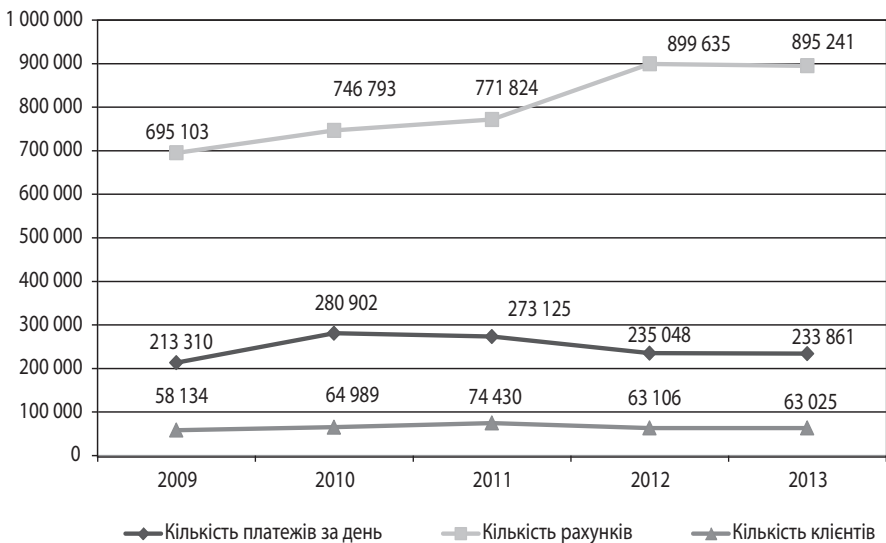
**XXXX** – порядковий номер рахунку, який відкривається на балансі Головного управління розпоряднику бюджетних коштів в роз-

різі бюджетних програм, відповідальним виконавцем яких є такий розпорядник коштів. Цей порядковий номер присвоюється засобами програмного забезпечення і є унікальним номером рахунку в межах Головного управління.

Для обліку витрат у проекті плану рахунків передбачено рахунки восьмого класу “Витрати”.

Наповнення 8-го класу рахунків плану рахунків запропоновано із урахуванням групування видатків за НП(С)БОДС 135 та елементів за сегментами обліку, необхідними для формування звітності державного сектору.

Проведені дослідження щодо кількості клієнтів, відкритих рахунків та середньої кількості проведених платежів органами Казначейства України за день (одиниць) дають змогу унаочнити інформацію, наведену на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Кількість клієнтів, відкритих рахунків та середня кількість проведених платежів органами Казначейства України за день (одиниць)**

Складено автором за даними офіційного сайту ДКСУ.

Проведене дослідження дає можливість запропонувати кодування аналітичних рахунків за витратами за такими сегментами:

**BBBB K A GGG EEEEE** – кодування номера рахунку (14 знаки)

**XXXX**..... – балансовий рахунок (4 знаки);

..... **X** ..... – контрольний розряд СЕП НБУ (1 знак);

..... **X** ..... – вид бюджету (1 знак);

..... **XXX** ..... – код типу рахунку (3 знаки);

..... **XXXXX** .. – код клієнта по єдиному реєстру (5 знаків).

**BBBB** = 8431 – Видатки державного бюджету.

**A** = 1 – загальний фонд, 2 – спеціальний фонд, 0 – інші кошти.

**GGG** – код типу рахунку, який присвоюється набору аналітичних параметрів. Залежно від коду типу рахунку можуть використовуватися такі параметри:

- код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету;
- код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів;
- код функціональної класифікації видатків;
- ознака коштів.

**EEEE** – код розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, який містить такі параметри:

Код за ЄДРПОУ	14
Код за ЄДРПОУ розпорядника бюджетних коштів вищого рівня	14
Найменування розпорядника бюджетних коштів вищого рівня	150
Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК)	3
Найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів	150
Назва території місцезнаходження	80
Код території місцезнаходження (за класифікатором КОАТУУ)	10
Найменування органу Державної казначейської служби України, в якому обслуговується розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів)	80
Код органу Державної казначейської служби України, в якому обслуговується розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів)	2
Найменування органу державної податкової служби, в якому взятий на облік розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів)	80
Код органу державної податкової служби, в якому взятий на облік розпорядник (одержувач) бюджетних коштів	2

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновки, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання державного бюджету за новими підходами дають можливість:

- удосконалити систему управління державними фінансами;
- забезпечити транспарентність даних фінансової звітності та можливість зіставлення інформації, що в ній міститься, з аналогічними даними інших країн.

## **2.2. ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Основною тенденцією реформування бухгалтерського обліку у державному секторі є наближення його методології до засад обліку підприємницької діяльності. Це обумовлено, з одного боку, прогресом концептуальних підходів та методичних прийомів, напрацьованих до теперішнього часу в методології обліку підприємницької діяльності, з іншого, – прагненням надавати користувачам фінансової та бюджетної звітності інформацію, яка зможе стати ефективним підґрунтям прийняття управлінських рішень на державному рівні.

Ключовим чинником реформування бухгалтерського обліку в державному секторі є запровадження методу нарахування.

У міжнародній і вітчизняній практиці бухгалтерського обліку щодо визнання доходу і визначення фінансового результату є дві моделі обліку. Одна – заснована 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 еквіваленту на поточному рахунку у банку. В умовах приватної одноосібної власності показник прибутку розрахований за касовим методом є абсолютно

релевантним (в цьому контексті – інформаційно-корисним для прийняття управлінських рішень фінансового характеру).

Акціонерна форма власності вимагає від бухгалтерського обліку показника прибутку, що відображає ефективність діяльності підприємства. Прибуток господарського товариства характеризує інвестиційну привабливість суб'єкту господарювання, з одного боку, а з другого – є частиною доходу, що розподіляється між власниками. При цьому важливо пам'ятати, що це показник, який належить до опублікування. Його розрахунок може забезпечити лише використання методу нарахування.

Слід також зазначити, що метод нарахувань є одним з принципів, на яких базується сучасна система бухгалтерського обліку, що і продекларовано, як в міжнародних стандартах, так і у національних (українських), і у Законі про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні<sup>1</sup>. Він формулюється як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у 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. З погляду економічної суті процесу відтворення капіталу такий підхід є обґрунтованими, оскільки він дає можливість визначити зміни у структурі і розмірі власного капіталу протягом звітного періоду. Водночас задля реальності показника фінансового результату в умовах його відокремлення від грошового забезпечення в систему бухгалтерського обліку вводяться інші принципи, які є певними обмеженнями методу нарахування. Зокрема, це такі принципи: обачності (консерватизму), превалювання змісту над формою (матеріальності).

Міжнародна та вітчизняна практика бухгалтерського обліку свідчить про те, що у державному секторі також застосовується два методи визнання доходів та витрат з метою визначення фінансового результату діяльності суб'єкту господарювання: касовий та нарахування. Водночас кожний з них має ще й модифікований варіант: мо-

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.

дифікований касовий метод, модифікований метод нарахування (рис. 2.7).

*Касовий метод* передбачає реєстрацію касових потоків надходження і вибуття грошових коштів до державного, місцевих бюджетів та бюджетних установ. Основною перевагою касового методу обліку є його простота, легкість у використанні, можливість мати інформацію про грошові потоки. На певному етапі розвитку управління державними фінансами однієї реєстрації касових потоків стає недостатньо. Вона не дає можливості повною мірою відстежити виконання бюджету та ефективність використання коштів бюджетними установами. Водночас у державному секторі існують певні активи і зобов'язання, наприклад, державний борг, надані бюджетні кредити, оцінка яких за касовим методом при відображенні у бюджетній звітності є необ'єктивною. Модифікований касовий метод допомагає частково уникнути цієї колізії.

*Модифікований касовий метод* в обліку виконання державного бюджету в Україні передбачає фіксацію касових потоків, але разом з

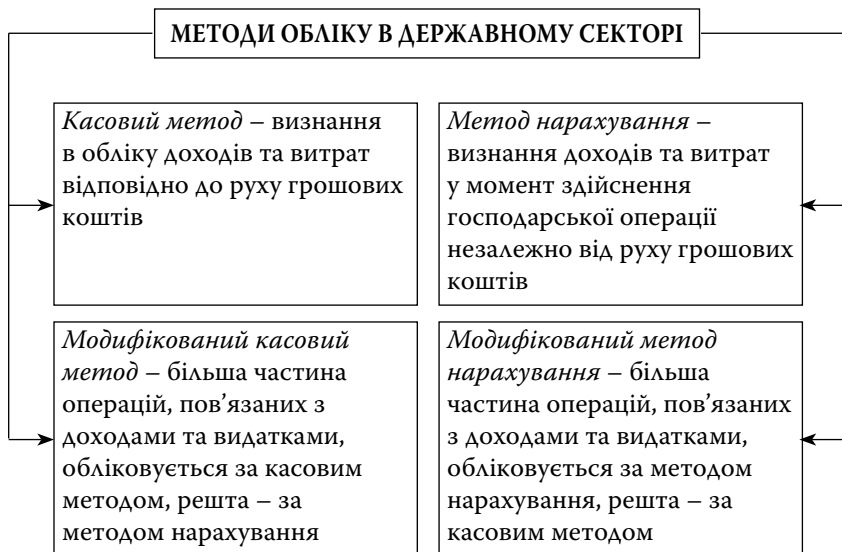


Рис. 2.7. Методи визнання доходів та витрат у державному секторі

Складено авторами.



тим визнання державного боргу і бюджетних кредитів здійснюється за методом нарахування. За методом нарахування визнається ще деяка частина розрахунків, яка виникає в ході виконання бюджету. Деякі активи і зобов'язання, крім наведених, також впливають на ліквідність і платоспроможність держави, тому оцінюються за методом нарахування. До таких, зокрема, належать зобов'язання з оплати праці. У багатьох країнах заборгованість з оплати праці прирівнюється до джерел покриття дефіциту бюджету. Якщо держава в певний момент затримує виплату заробітної плати, то таким чином знижує дефіцит, а відповідно і свої витрати. Тож, заборгованість по заробітній платі є джерелом фінансування дефіциту бюджету і одночасно державним боргом.

Застосування *методу нарахування* у державному секторі передбачає оцінку та відображення в обліку та звітності всіх активів та зобов'язань держави. До оцінки належать не тільки основні засоби, матеріальні запаси та інші оборотні та необоротні активи, які є об'єктами обліку нині, але й усі нематеріальні активи, в тому числі усі права, які перебувають у власності держави, всі природні ресурси, які є державним активом і перебувають у власності у держави, пенсійні зобов'язання держави перед майбутніми пенсіонерами. Для прийняття управлінських рішень на державному рівні така інформація є дуже важливою.

*Модифікований метод нарахування* застосовується для оцінювання активів та зобов'язань. На певному етапі запровадження методу нарахування досвід показав, що використання зазначеного методу не дає можливості оцінити їх об'єктивно.

Концептуально модифікований метод нарахування в цілому збігається з методом нарахування. За його використання операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів, але він має певні обмеження. На сьогодні не всі активи і 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 існує сьогодні як перехідний з метою створення необхідних умов для запровадження повного методу нарахування. Так, наприклад, запровадження нарахування амортизації необоротних активів потребує визначення їх реальної (справедливої) вартості, визначення терміну корисної експлуатації

за їх групами. Враховуючи стан основних засобів у державному секторі, можна зробити висновок, що цей процес потребує великої організаційної роботи та методичної підготовки і відповідно часу.

Порівняння методу нарахування і касового методу свідчить про те, що перший є прогресивнішим. При методі нарахування операції визнаються в момент здійснення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань.

Наприклад, вимоги держави до платників податків можуть виникнути в момент, коли відбувається надходження до Державної податкової служби України податкової декларації, або коли платник податків здійснив дію, наслідком якої є виникнення у нього зобов'язання по сплаті податку. В оцінці подібних операцій полягає складність методу нарахування. Головною перевагою методу нарахування є достовірність звітності з позиції економічного змісту її показників.

Звіт по виконанню бюджету відповідно до вітчизняного бюджетного законодавства України складається за касовим методом обліку. За змістом ця звітність відображає грошові потоки – доходи та видатки, джерела фінансування дефіциту. Вона є публічною, фактично це єдина звітність про операції уряду. Звітність органів виконавчої влади в Україні не публікується.

У табл. 2.17 наведені дані щодо застосування методів визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку державного сектору різних країн. Вони свідчать про те, що із 43 країн застосовують касовий метод – 24 країни, модифікований касовий – 14, метод нарахування – 10, модифікований метод нарахування – 7. При чому, із загальної кількості країн лише десять (Австралія, Азербайджан, Албанія, Великобританія, Грузія, Киргизія, Молдова, Нова Зеландія, Таджикистан та Україна) використовують одночасно декілька методів ведення бухгалтерського обліку, решта країн – тільки один метод.

Дослідження теоретичного обґрунтування та практичного застосування різних методів визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку державного сектору України свідчить про відсутність чіткості та однозначності в цьому питанні. Це стосується як наукових досліджень у цій сфері, так і 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 тео-

Таблиця 2.17

**Застосування методу визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку державного сектору різних країн**

Країна	Касовий метод	Модифікований касовий метод	Метод нарахування	Модифікований метод нарахування
Австралія			X	X
Австрія	X			
Азербайджан		X	X	
Албанія	X			X
Бельгія	X			
Великобританія			X	X
Вірменія		X		
Греція	X			
Грузія	X		X	
Ізраїль		X		
Індонезія		X		
Ірландія		X		
Ісландія		X		
Йорданія		X		
Казахстан	X			
Камбоджа		X		
Канада			X	
Кенія	X			
Киргизія	X	X		
Колумбія			X	
Косово	X			
Македонія	X			
Марокко	X			
Мексика		X		
Молдова	X			X
Нідерланди	X			
Німеччина	X			
Нова Зеландія			X	X
Норвегія	X			
Росія				X
Сербія	X			
Словацька Республіка	X			
Словенія	X			

Закінчення табл. 2.17

Країна	Касовий метод	Модифікований касовий метод	Метод нарахування	Модифікований метод нарахування
Суринам	X			
США			X	
Таджикистан	X			X
Туреччина	X			
Угорщина	X			
Україна		X	X	
Фінляндія		X		
Франція			X	
Хорватія		X		
Чеська Республіка	X			
Швеція		X		

Складено за: Дані, вибрані з OECD/Бюджетна практика Світового банку та процедури управління базами даних, 2009 р.

рії, ні на практиці. Лише в одному нормативному документі вказується на застосування касового методу, але не зазначається механізм його реалізації<sup>1</sup>.

У табл. 2.18 наведена інформація щодо застосування методів нарахування та касового у бухгалтерському обліку державного сектору України.

У табл. 2.19 та 2.20 наведено дані стосовно використання методів визнання окремих об'єктів бухгалтерського обліку у державному секторі України.

Успішне запровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору залежить від відповідності термінології нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку Глосарію термінів МСБОДС<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України : затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119.

<sup>2</sup> Глоссарий терминов МСФО ОС // Министерство финансов Российской Федерации. Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.

Таблиця 2.18

**Визначення сфери застосування методу нарахування та касового методу в нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку державного сектору України**

Назва нормативного документа	Зміст
<i>Метод нарахування</i>	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 (із змінами)	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)
<i>Касовий метод</i>	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 (із змінами)	Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу
Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України : затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 (із змінами та доповненнями)	Операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (із змінами та доповненнями)	Усі надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників

Складено авторами.

Таблиця 2.19

**Методи визнання об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (бюджетні установи)**

Об'єкти обліку	Метод, що застосовується
Необоротні активи	Нарахування
Запаси	Нарахування
Розрахунки	Нарахування
Зобов'язання	Нарахування
Доходи:	
бюджетні асигнування	Касовий
власні надходження	Нарахування
Витрати	Нарахування

Складено авторами.

Таблиця 2.20

**Методи визнання об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (виконання бюджетів)**

Об'єкти обліку	Метод, що застосовується
Активи	Касовий
Державний борг	Нарахувань
Розрахунки	Касовий
Доходи	Касовий
Видатки	Касовий

Складено авторами.

У табл. 2.21 наведено терміни МСБОДС із зазначенням статей відповідних стандартів, у яких наведено їх визначення.

До складу таких термінів належать: метод обліку, метод нарахування, метод формування бюджету, порівнянна інформація про виконання бюджетів, підсумковий бюджет, первинний бюджет, дохід на активи плану (див. табл. 2.21).

Аналіз термінології бюджетного законодавства України, Російської федерації, Казахстану, Узбекистану, Молдови та Таджикистану та законодавства про бухгалтерський облік цих самих країн свідчить про те,

Таблиця 2.21

**Визначення термінів стосовно методу нарахування у МСФЗДС**

МСФЗДС, стаття	Термін	Визначення
Ст. 1, 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів“	Метод обліку	Метод нарахування або касовий метод з визначеннями, наведеними в Міжнародних стандартах фінансової звітності державного сектору по методу нарахування та в Міжнародному стандарті фінансової звітності державного сектору по касовому методу
Ст. 7, 1 “Подання фінансових звітів“	Метод нарахування	Метод обліку, при якому господарські операції та інші події, визнаються за фактом їх виконання (а не тоді, коли грошові кошти або їх еквіваленти поступили або були виплачені). Відповідно, господарські операції та події відображаються в облікових регістрах і визнаються в фінансовій звітності тих періодів, до яких вони відносяться. Елементами, що визнаються при методі нарахування, являються активи, зобов'язання, чисті активи / капітал, прибуток та витрати
Ст. 7, 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів“	Метод формування бюджету	Метод нарахування, касовий або інший метод обліку, прийнятий для бюджетного процесу та затверджений законодавчим органом
Ст. 7, 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів“	Порівнянна інформація	Фактичні суми, представлені з використанням єдиного методу обліку, єдиного методу класифікації, для одних і тих же установ і за той період, що й затверджений бюджет
Ст. 7, 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів“	Підсумковий бюджет	Бюджет, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування та інші законодавчо або нормативно затверджені зміни, що відносяться до бюджетного періоду
Ст. 7, 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів“	Первинний бюджет	Бюджет, від початку затверджений на бюджетний період

Закінчення табл. 2.21

МСФЗДС, стаття	Термін	Визначення
Ст. 10, 25 “Виплати працівникам”	Дохід на активи плану	Проценти, дивіденди та інші прибутки, отримані від активів плану разом із реалізованими та нереалізованими прибутками або збитками по активам плану за виключенням будь-яких затрат на управління цим планом (за виключенням тих, що включаються до актуарних допущень, що використовуються для оцінки зобов'язань пенсійного плану з установленими виплатами) і за вирахуванням будь-яких податків, що підлягають виплаті в рамках даного періоду

Складено авторами.

що в жодному законодавчому акті терміни, наведені в табл. 2.21, не вживаються<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>; Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/budget/>; Бюджетный кодекс Республики Казахстан від 04.12.2008 № 95-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1121139824&chapter=1234333975&lang=rus>; Про бюджетну систему : закон Республики Узбекистан від 14.12.2000 № 158-II [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?act\\_id=14990](http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?act_id=14990); Про бюджетну систему та бюджетний процес : закон Республики Молдова від 24.05.1996 № 847-XIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/budget/law/lowbudget/>; Про державні фінанси Республики Таджикистан : закон Республики Таджикистан від 28.06.2011 № 723 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=5865](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=5865); Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/>; Об бухгалтерском учете : закон РФ від 21.11.1996 № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: закон Республики Казахстан від 26.12.1995 № 2732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00032&all=all>; Про бухгалтерський облік: закон Республики Узбекистан від 30.08.1996 № 279-I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://fmc.uz/legisl.php?id=z\\_buh\\_uchet](http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet); Про бухгалтерський облік : закон



Аналіз застосування у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку державного сектору термінів стосовно методу нарахування відповідно до МСБОДС, свідчить, що використання зазначених термінів у НП(С)БОДС також не передбачено (табл. 2.22).

В Україні заплановано провести реформу бухгалтерського обліку в державному секторі до 2015 р. в два етапи<sup>1</sup>. Перший етап почався у 2007 р. і закінчився у 2012 р. (внесенням змін до законодавства, підготовкою національних НП(С)БОДС. Другий етап, до 2015 р., передбачає такі ключові елементи реформи в Україні: посилення нормативної бази бухгалтерського обліку та звітності (відповідно до МСБОДС), застосування і створення уніфікованого програмного забезпечення для урядових організацій і країни в цілому згідно з бюджетною класифікацією на підставі Керівництва статистики державних фінансів 2001 (КСДФ – 2001).

КСДФ – 2001 розроблено Статистичним департаментом Міжнародного валютного фонду (МВФ) для складання та подання облікової та статистичної інформації (про бюджетно-податкову систему за інституціональними секторами, сегментами національної економіки, з окремим виділенням сектору державного управління. Вона є методологічною базою бюджетного обліку та звітності. КСДФ – 2001 визначає порядок визнання активів та зобов'язань; класифікацію інституціональних одиниць (для використання в обліку), економічних подій, потоків (грошових, матеріальних); правила їх обліку (відповідно до операцій суб'єктів державного сектору); вимоги до тотожності балансу активів і пасивів (сукупна вартість активів завжди дорівнює сукупній вартості зобов'язань плюс чиста вартість активів); застосування альтернативних методів відображення потоків в обліку (методу нарахування, методу обліку на основі встановленого терміну платежу, методу обліку на основі зобов'язань, касового методу); підходи до оцінювання матеріальних та грошових потоків і запасів (за поточною рин-

---

Республіки Таджикистан від 21.11.2006 № 212 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ifc.org/fcext/acalf.nsf/.../TJ\\_tajlaw\\_ru.../TJ\\_tajlaw\\_ru.doc](http://www.ifc.org/fcext/acalf.nsf/.../TJ_tajlaw_ru.../TJ_tajlaw_ru.doc).

<sup>1</sup>Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007).

Таблиця 2.22

## Порівняння термінології, яка застосовується у МСБОДС та НП(С)БОДС

Стаття	Термін	МСБОДС	НП(С)БОДС		Узгодженість	
			Стаття	Термін	Визначення	Відповідно- відає
Ст. 1, 24 "Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Метод обліку	Метод нарахування або касовий метод з визначеннями, наведеними у Міжнародних стандартах фінансової звітності державного сектору по методу нарахування та Міжнародному стандарті фінансової звітності державного сектору по касовому методу	Не передбачено	Не передбачено	/	/
Ст. 7, 1 "Подання фінансових звітів"	Метод нарахування	Метод обліку, за якого господарські операції та інші події, визнаються по факту їх виконання (а не тоді, коли грошові кошти або їх еквіваленти поступили або були виплачені). Відповідно, господарські операції та події відображаються в облікових регістрах і визнаються в фінансовій звітності тих періодів, до яких вони відносяться. Елементами, що визнаються при методі нарахування, являються активи, зобов'язання, чисті активи / капітал, прибутки та витрати	Не передбачено	Не передбачено	/	/
Ст. 7, 24 "Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Метод формування бюджету	Метод нарахування, касовий або інший метод обліку, прийнятий для бюджетного процесу та затверджений законодавчим органом	Не передбачено	Не передбачено	/	/

Закінчення табл. 2.22

Стаття	Термін	МСБОАС		НП(С)БОАС		Узгодженість	
		Визначення	Стаття	Термін	Визначення	Відповідно- відає	Не відповідно- дає
Ст. 7, 24 "Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Порівняння інформація	Фактичні суми, представлені з використанням єдиного методу обліку, єдиного методу класифікації, для одних і тих же установ і за той період, що й затверджений бюджет	Не передбачено	/	/	/	
Ст. 7, 24 "Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Підсумковий бюджет	Бюджет, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування та інші законодавчо або нормативно затвержені зміни, що відносяться до бюджетного періоду	Не передбачено	/	/	/	
Ст. 7, 24 "Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Первинний бюджет	Бюджет, від початку затверджений на бюджетний період	Не передбачено	/	/	/	
Ст. 10, 25 "Виплати працівникам"	Дохід на активи плану	Проценти, дивіденди та інші прибутки, отримані від активів плану разом із реалізованими та нереалізованими прибутками або збитками по активам плану за виключенням будь-яких затрат на управління цим планом (за виключенням тих, що включаються до актуарних допущень, що використовуються для оцінки зобов'язань пенсійного плану з установленими виплатами) і за вирахуванням будь-яких податків, що підлягають виплаті в рамках цього періоду	Не передбачено	/	/	/	

Складено автором.

ковою ціною або номінальною вартістю); правила і прийоми консолідації бюджетно-податкової інформації та ін.

В Україні розроблені бюджетна класифікація відповідно до КСДФ – 2001 і проект Єдиного плану рахунків (ЄПР). З методологічного і технічного боків вони повинні бути інтегрованими, мати відповідно рівну кількість символів, що дасть змогу автоматизувати бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору в повному обсязі; розмежувати об'єкти бухгалтерського обліку і повноваження між центральними і місцевими органами влади.

Перший етап удосконалення чинної бюджетної класифікації має вирішити низку завдань стосовно підвищення самостійності та відповідальності учасників бюджетного процесу, приведення у відповідність структури класифікації видатків з основними функціями держави, узгодження бюджетної класифікації з МСБОДС та створення передумов для запровадження інтегрованого з бюджетною класифікацією ЄПР бухгалтерського обліку.

Проект ЄПР має відповідати бюджетній класифікації в частині доходів, видатків та джерел фінансування; бути інструментом реалізації в Україні методології бухгалтерського обліку виконання бюджетів, виконання кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів відповідно до МСБОДС.

НП(С)БОДС ґрунтуються на застосуванні методу нарахування. Водночас низка об'єктів бухгалтерського обліку визнаватиметься, як зазначалося, за касовим методом. Цей чинник необхідно врахувати при побудові плану рахунків та інструкції з його застосування.

До складу об'єктів, облік яких ведеться за методом нарахування, належать нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, доходи, витрати, рахунки з обліку санкціонування витрат, юридичні зобов'язання бюджетних установ.

До складу об'єктів, облік яких ведеться за касовим методом, належать касові надходження, касові вибуття, фінансові активи та зобов'язання, пов'язані з касовими надходженнями та вибуттям, рахунки з обліку санкціонування видатків, юридичні зобов'язання державного та місцевих бюджетів.

Враховуючи зазначене, у проекті ЄПР з метою реалізації методу нарахування доцільно передбачити таке.

*По-перше*, введення понять “поточні доходи”, “поточні витрати”, “фінансовий результат” розпорядника вищого і нижчого рівнів, цен-

трального органу виконавчої влади в тому числі і державних цільових фондів. Результат діяльності є балансовою величиною розпорядника вищого і нижчого рівнів і має визначатися як різницю між сукупними активами і сукупними зобов'язаннями суб'єкта сектору державного управління.

Поточні доходи призводять до збільшення чистої вартості активів. У поточні доходи не включаються надходження від реалізації нефінансових і фінансових активів, наприклад, продаж землі, устаткування, у зв'язку з тим, що подібні операції пов'язані лише з видозміною активів: з нефінансових (основні засоби) активи переходять у фінансові (кошти на рахунку). При цьому загальна вартість активів не змінюється, не змінюється і фінансовий результат.

Об'єктом обліку на рахунку доходів є лише результат реалізації активів, виражений через різницю між балансовою вартістю реалізованих активів, витратами на реалізацію і ціною реалізації. Аналогічно поточні витрати зменшують результат (чисту вартість активів) в процесі операцій. Таким чином, до поточних витрат не відноситься витрати на придбання основних засобів, створення активів, операції з бюджетними кредитами і позиками. Подібні операції необхідно відносити до операцій з нефінансовими і фінансовими активами, які і не впливають на фінансовий результат. Поточні доходи та поточні витрати є економічними потоками, які прямо впливають на зміну результату діяльності сектору державного управління. Сальдо доходів за вирахуванням витрат є величиною, еквівалентною зміні чистої вартості активів у результаті операцій з нефінансовими та фінансовими активами і зобов'язаннями.

*По-друге*, для забезпечення обліку руху грошових коштів в процесі виконання бюджету в проект ЄПР пропонується ввести поняття “касові надходження” і “касові вибуття”.

Органи, що здійснюють касове обслуговування на зазначених рахунках виконання бюджету, ведуть облік усіх видів надходжень та вибуття коштів бюджету в результаті операцій за доходами, видатками, нефінансовими активами, фінансовими активами і зобов'язаннями. За вказаною схемою в повній мірі не забезпечена можливість зіставлення касових надходжень та касового вибуття з доходами і витратами. Наприклад, до складу витрат включається знос основних засобів, нематеріальних активів і витрат по списанню ма-

теріальних запасів, а в касових вибуттях в цій частині відображаються тільки платежі з придбання нефінансових активів.

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

Такий підхід у поєднанні з Бюджетною класифікацією КСДФ – 2001 дасть можливість скласти звітність як за бюджетним законодавством – про виконання бюджету, так і звіти про фінансовий результат та рух грошових коштів відповідно до МСБОДС.

*По-третє*, необхідно передбачити відповідну кореспонденцію рахунків та норми для нарахування амортизації нефінансових активів з метою 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 та не впливає на витрати установи. Норми нарахування зносу повинні бути встановлені у централізованому порядку.

В проєкт ЄПР необхідно включити і нові об'єкти нефінансових активів – невідтворювані активи (природні ресурси, землю та ін., тобто активи, які не являються результатом процесу виробництва).

*По-четверте*, у проєкті ЄПР мають бути передбачені рахунки обліку фінансових активів та зобов'язань, які визнаються як за методом нарахування для бюджетних установ, так і за касовим методом для обліку виконання бюджетів.

Для обліку розрахунків з дебіторами необхідно ввести рахунок "Розрахунки з дебіторами за доходами". На зазначеному рахунку провадитиметься нарахування надходжень в дохід бюджету, а саме, податків, зборів і платежів; доходів за виконані установою і здані замовникам продукцію, роботи і послуги; позареалізаційні доходи; суми, отримані від реалізації нефінансових активів; суми, виручені від реалізації фінансових вкладень (акцій, інших форм участі в капіталі, облігацій, векселів, інших фінансових вкладень); суми цільових коштів і безоплатних надходжень. На зазначеному рахунку відобразатиметься сума доходів, що підлягають сплаті дебітором, яка відповідно до методу нарахування визнана доходом.

*По-н'яте*, у проекті ЄПР необхідно передбачити рахунки для обліку інвестицій держави в статутні капітали (господарських товариств, унітарних підприємств), фінансових вкладень в акції, облигації, векселі; рахунки для обліку державних запасів (дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння: окремо злитків золота, срібла, платини) і окремо для обліку ювелірних виробів та інших виробів з дорогоцінних металів і каменів. Зазначені рахунки забезпечать можливість окремого обліку так званого монетарного золота і цінностей, які є нефінансовими активами.

*По-шосте*, для обліку коштів бюджету, який ведеться в основному головними розпорядниками, доцільно застосувати такий порядок обліку санкціонування витрат і прийнятих юридичних зобов'язань в установах:

- у головного розпорядника коштів бюджету підлягають обліку бюджетні асигнування, а також затверджені і доведені до одержувачів бюджетних коштів ліміти бюджетних зобов'язань;
- у одержувача бюджетних коштів необхідно вести облік лімітів бюджетних зобов'язань та прийнятих юридичних зобов'язань.

Такий підхід до обліку бюджетних коштів забезпечить контроль їх використання на рівні рахунків бухгалтерського обліку, а отже і Головної книги за такими показниками, як залишок нерозподілених бюджетних асигнувань і залишок недоведених лімітів бюджетних зобов'язань у розпорядника, залишок невикористаного ліміту і загальну суму прийнятих юридичних зобов'язань у одержувача бюджетних коштів.

Для реалізації запропонованої методики відображення господарських операцій за методом нарахування у проекті ЄПР необхідно передбачити: код джерела коштів, код розділу, підрозділу та класифікації рахунку, код валюти операції.

Така побудова коду дає можливість:

- здійснювати постійний контроль за станом активів і зобов'язань сектору державного управління;
- формувати звітність про операції сектора державного управління на підставі даних Головної книги;
- використовувати бюджетну класифікацію, та враховувати всі зміни в ході її удосконалення;
- складати звітність про виконання бюджету та фінансову звітність відповідно до будь-яких вимог як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

До введення в дію ЄПР доцільно розробити Методичні рекомендації щодо його впровадження, у тому числі перехідні таблиці від чинних нині час рахунків до нових і відповідності кодів бюджетної класифікації та номерів нових рахунків.

Суб'єкти сектору державного управління в Україні у зв'язку з набранням чинності з 1 січня 2015 р. НП(С)БОДС будуть зобов'язані формувати фінансову звітність за методом нарахування. Але на відміну від МСБОДС у комплекті затверджених на сьогодні форм звітності (НП(С)БОДС 101 Подання фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629) не передбачено складання Звіту про зміни чистих активів/капіталу.

Фінансова звітність повинна відображати фінансовий та майновий стан суб'єкта і бути орієнтованою не тільки на внутрішніх, але й на зовнішніх користувачів (кредиторів для оцінки кредитоспроможності, оцінки кредитних ризиків; портфельних інвесторів для оцінки перспективності участі в державних займах; вітчизняних товаровиробників при прийнятті рішень про участь в реалізації державного замовлення; підприємців для оцінки потенціалу розвитку відповідної території з метою прийняття рішення про відкриття організації (або її філії) на даній території та ін. Крім того, вона має розкривати інформацію про рух нефінансових активів (окремо за видами основних засобів, нематеріальних активів, невідтворюваних активів, матеріальних запасів).

Формування звітності на підставі НП(С)БОДС надасть можливість формувати всеосяжну і повну інформації про сектор державного управління на якісно новій основі. Крім показників касового виконання бюджету будуть відображатися показники про активи та зобов'язання держави.

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

Інформація фінансової звітності державного сектору складена на підставі методу нарахування сприятиме інформованості суспільства про проведену економічну політику та зміцненню довіри до діяльності уряду.



Використання при складанні звітності за методом нарахування зрозумілого користувачам формату, схожого з представленням інформації комерційним сектором, надасть можливість відстежувати фінансову діяльність організацій державного сектору, всі великі інвестиції державних установ і прийняті ними зобов'язання, зміну фінансового стану.

Формування фінансової звітності завершується складанням пояснювальної записки. У ній повинна надаватися інформація щодо стану бюджетного обліку, в тому числі внутрішнього контролю (для підтвердження достовірності фінансової звітності на підставі оцінки дотримання вимог бюджетного законодавства, складання і виконання кошторисів доходів і витрат, фінансово-майнового стану, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів). Крім того, в пояснювальній записці необхідно вказувати заходи щодо 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; заходи з оптимізації мережі одержувачів бюджетних коштів; поліпшення стану і збереження основних засобів, своєчасності надходження матеріальних запасів; відомості про стан розрахунків за дебіторською та кредиторською заборгованістю на звітну дату з поясненням причин утворення сум заборгованості, у тому числі простроченої).

Облікові дані суб'єктів бюджетної системи України, якщо вони засновані на ЄПР, можна консолідувати відповідно до правил бухгалтерського обліку для отримання таких звітів: за операціями касового обслуговування виконання бюджету; за головними розпорядниками; за головним розпорядником, що здійснює операційну, фінансову та інвестиційну діяльність.

Застосування в бухгалтерському обліку методу нарахування дасть можливість:

- підвищити прозорість національної фінансової системи;
- істотно поліпшити процедуру управління активами, особливо основними засобами;
- поліпшити контроль фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- підвищити кваліфікацію фахівців, які забезпечують функціонування національної фінансової системи;

– ефективніше використовувати ресурси національної економіки, зокрема трудові.

Водночас слід зазначити, що перехід до методу нарахування не може бути одномоментним і потребує тривалого періоду, протягом якого доцільно використовувати модифікований метод нарахування зі збереженням касової основи. Це необхідно враховувати при проведенні реформи бухгалтерського обліку в бюджетних установах України та передбачити поступовий перехід на метод нарахувань.

Поступове впровадження в державному секторі України методу нарахування дасть змогу перейти до середньострокового бюджетування (наявності інформації про обсяг триваючих зобов'язань, на які повинні бути виділені кошти з бюджету) та враховувати не тільки грошові залишки, а й контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань.

### **2.3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ З ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ У КОНТЕКСТІ ГАРМОНІЗАЦІЇ БЮДЖЕТНОЇ КЛАСИФІКАЦІЇ ДОХОДІВ І ВИТРАТ З НП(С)БОДС**

У той час як у ході бюджетного процесу визначаються пріоритети державної політики, при виконанні бюджету та веденні обліку робиться все можливе для того, щоб бюджет виконувався відповідно до плану. Управління рухом грошових коштів відповідно до бюджету має на увазі наявність механізмів, необхідних для контролю над здійсненням платежів і ефективним збором належних доходів. В умовах кращої практики управління державними фінансами (далі – УДФ), сильні внутрішні механізми контролю підкріплюються обліковою політикою і нормами. Це, в свою чергу, забезпечує наявність інформації в достатній кількості, щоб можна було перевіряти відповідність і підтримувати на ефективному рівні управління касовими коштами, а також надає керівникам необхідні дані для прийняття ефективних рішень в ході планування виконання бюджету і надання послуг згідно з політичними рішеннями, прийнятими урядом. Всі ці центральні процеси УДФ тісно взаємопов'язані і мають підтримуватися системою кодування, за допомогою якої можна було б здійснювати збір і зберігання даних, формування звітності на їх основі з дотриманням низки вимог.

Сучасний етап розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку державного сектору характеризується процесами активної перебудови в контексті процесів гармонізації до практики світової економіки та глобалізаційних процесів.

Фінансово-економічні інтереси користувачів щодо діяльності державного сектору в цілому та конкретних суб'єктів державного сектору зокрема безпосередньо визначають рівні показників фінансової звітності. Так, на рівні держави, необхідною є інформація про активи державного сектору та його зобов'язання (боргові зобов'язання, їх структура та терміни погашення), на рівні міністерств та відомств актуальною є інформація як про активи та зобов'язання держави загалом, а також по відповідній галузі зокрема. Постачальників і покупців цікавить надійність ділових зв'язків з суб'єктами державного сектору.

Підвищення ролі держави в управлінні економікою та соціальним розвитком, необхідність одержання прозорої та достовірної інформації про діяльність держави та потреби користувачів у відповідній інформації і стали передумовами удосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

При проведенні заходів в рамках модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі України необхідно враховувати, що сьогодні існують дві групи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансової звітності економічних агентів і три – для статистичної фінансової звітності (табл. 2.23).

Стандарти бухгалтерського обліку – це стандарти для фінансової звітності (у формі фінансових звітів загального призначення) економічних агентів в державному і приватному секторі. Спочатку стандарти фінансової звітності розроблялися національними бухгалтерськими органами. IFRSB є міжнародним органом, створеним національними бухгалтерськими органами для встановлення IFRS в якості міжнародних стандартів фінансової звітності. IPSAS були розроблені на основі IFRS спеціально для застосування установами державного сектору. Міжнародна федерація бухгалтерів пропагує IPSAS; та, незважаючи на те, що існує багато спільних членів IFRSB і IFAC, це два окремих інститути. Обидва є організаціями приватного сектору, хоча в процес формулювання IPSAS здійснили внесок багатосторонні організації розвитку і деякі національні агентства з розвитку.

Таблиця 2.23

## Огляд стандартів бухгалтерського обліку та систем статистичної звітності

Назва	Орган, що видає	Опис	Сфера застосування
<i>Стандарти фінансової звітності</i>			
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)	Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRSB)	Стандарти для фінансової звітності комерційних організацій	Усі комерційні організації, включаючи урядові торгово-промислові підприємства (GBEs)
Міжнародні стандарти обліку в державному секторі (IPSAS)	Рада з міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSASB), яка є частиною Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC)	Стандарти фінансової звітності для державного сектору	Усі економічні агенти державного сектора (включаючи суверенні уряди), за винятком GBEs
<i>Статистичні системи для фінансової інформації</i>			
Система національних рахунків ООН (UNSNA)	Організація об'єднаних націй	Система, відповідно до якої країни в стандартизованому форматі надають фінансову та економічну інформацію про кожного суверенного економічного агента (виходить за рамки фінансової інформації)	Усі країни
Статистика державних фінансів МВФ (GFS) 2001	Міжнародний валютний фонд (МВФ)	Система, відповідно до якої кожна країна звітує щодо державної фінансової інформації	Усі країни, за винятком тих, що звітують відповідно до ESA 95 або іншими регіональними системами
Європейська система національних та регіональних рахунків (ESA) 95	ЄВРОСТАТ (статистичне управління європейських співтвористів)	Надає інформацію, що охоплює як UNSNA, так і GFS	Усі країни – члени ЄС

Складено автором.

Системи статистичної звітності були введені міжнародними органами для збору інформації по країнах для надання міжкраїнових порівнянь на стандартизованій основі. GFS МВФ пов'язана виключно з фінансовою інформацією по сектору загального уряду. Сфера дії UNSNA і ESA 95 виходить за рамки фінансової інформації по державному сектору – до національної економічної інформації. Інформація, яка буде наведена нижче, стосується тільки елементу фінансової інформації статистичної звітності.

Моделі взаємовідносин між фінансовою звітністю та статистичними системами представлені на рис. 2.8.

З моделі на рис. 2.8 зрозуміло, що на рівні суверенного уряду будуть вимагатися дві групи звітів:

1. Фінансові звіти загального призначення, які повинні відповідати або IPSAS, або прийнятим національним стандартам.
2. Звіти по фінансовій інформації на підставі GFS або ESA95.

Далі очевидно, що:

1. У стандартів фінансової звітності та систем статистичної звітності різні цілі, зона покриття та результати, але
2. Обидві системи мають багато загальної інформації.

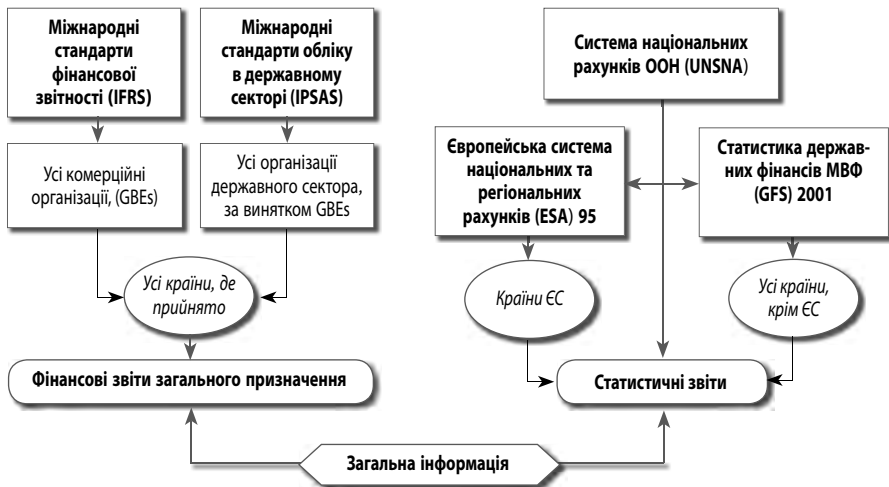


Рис. 2.8. Стандарти бухгалтерського обліку та системи статистичної звітності

Складено автором.

Отже, ця модель є бажаною, оскільки у стандартів фінансової звітності та систем статистичної звітності є загальні визначення, моделі оцінювання і інструменти вимірювання. Крім того, єдина фінансова інформаційна система (тобто система бухгалтерського обліку) є джерелом даних і для статистичних, і для фінансових звітів. На жаль, як показано нижче, це не завжди так.

### **Стандарти фінансової звітності – це стандарти IFRS та IPSAS.**

IFRS були розроблені для організації однакової фінансової звітності комерційних організацій по всьому світу. Така стандартизація потрібна для задоволення потреб зростаючої глобалізації бізнесу. Очікується, що з часом стандарти IFRS замінять національні стандарти звітності. Це вже сталося в ЄС. З другого боку, США та інші країни продовжують використовувати національні стандарти. IFRS також застосовні до GBEs, як визначено в IPSAS. На щастя, визначення GBEs в стандартах бухгалтерського обліку дуже схоже з визначенням “Державних фінансових і нефінансових корпорацій”, використовуваним в статистичних системах.

IPSAS були розроблені IFAC на основі IFRS для задоволення особливих вимог до звітності організацій державного сектору (за винятком GBEs). IPSAS засновані на IFRS (існує програма зближення з IFRS), але адаптовані спеціально для потреб державного сектору. Деякі IPSAS призначені конкретно для запитань державного сектору і не мають еквівалента в IFRS. IPSAS застосовуються для всіх організацій державного сектору, включаючи національні і регіональні уряди, а також багатонаціональні громадські організації, наприклад, ООН затвердила IPSAS для своєї власної фінансової звітності. Звичайно, окремі уряди самі ухвалюють рішення про те, чи приймати IPSAS для звітності державного сектору в кожній окремій країні. Ряд великих країн, наприклад, Великобританія, США, Австралія та Нова Зеландія прийняли різні стандарти (часто стандарти комерційної фінансової звітності).

Концепція того, що суверенні уряди публікують фінансові звіти загальної призначення, є відносно новою. Однак багато країн нині публікують такі звіти з різним ступенем відповідності IPSAS або відповідним національним стандартам.

**Системи статистичної звітності включають:** Систему національних рахунків ООН (UNSNA); Статистику державних фінансів МВФ (GFS) 2001 р.; Європейську систему національних і регіональних рахунків (ESA) 95.

Метою UNSNA є надання інтегрованої і повної системи рахунків, що дає змогу проводити міжнародне порівняння всієї значної економічної діяльності в рамках певної країни. Це не відноситься до уряду або будь-якого іншого особливого сектору, а скоріше до суверенного суб'єкта права в цілому – звідси термін “національні” рахунки. Крім того, UNSNA містить велику кількість інформації крім фінансової, наприклад, рахунок виробництва, рахунок витрат домогосподарств.

Отже, UNSNA не повністю відноситься до управління державними фінансами, хоча велика частина фінансової інформації в UNSNA надійде з систем звітності управління державними фінансами. Таким чином, важливо, що існує узгодженість між визначеннями, які застосовують в UNSNA, GFS, ESA і, в кінцевому підсумку, в системі класифікації державного обліку. Зокрема, UNSNA визначає “Класифікацію функцій органів державного управління” (COFOG), яка використовується GFS 2001 і ESA 95. І GFS, і ESA 95 були розроблені для забезпечення такої узгодженості, і в цьому відношенні ці дві системи можуть вважатися спеціалізованими системами фінансової звітності під егідою UNSNA.

GFS МВФ є всеосяжною системою для звітності про діяльність сектору центрального уряду (GGS) в кожній країні. Система повною мірою описана в Посібнику GFS (GFSM).

Незважаючи на те, що вона описана як система статистичної звітності, ця система володіє всіма характеристиками системи бухгалтерського обліку:

- приймає модель бухгалтерського обліку
- визначає багато концепції бухгалтерського обліку, наприклад, активи, пасиви, доходи, витрати тощо.
- встановлює формати для звітності, включаючи звіт про результати господарської діяльності і бухгалтерський баланс.

ESA 95 є стандартом для фінансової звітності для країн — членів ЄС. Євростат визначає правила і формати звітності для ESA 95. Податково-бюджетні критерії Маастрихтського договору для країн — членів ЄС визначаються за методологією ESA 95. Це співвідношення дефіциту державного бюджету і ВВП та співвідношення державного боргу і ВВП. Таким чином, методологія ESA 95 розробляє заходи, які є значними для досягнення відповідності зобов'язанням за Договором.

ESA 95 узгоджується з UNSNA і, отже, більшість визначень, включаючи класифікації (COFOG та економічні), є такими ж, як і ті, які використовуються для GFS 2001. Однак, незважаючи на те, що визначення концепцій в GFS 2001 і ESA 95 однакові, існують і відмінності між двома статистичними системами. Найважливішою відмінністю є фокус системи GFS на фінансові операції — оподаткування, витрати, отримання позик і надання позик — в той час як ESA 95 фокусується на виробництві та споживанні товарів і послуг. Таким чином, хоча звіти GFS зовні схожі з фінансовими звітами (додаток М), таблиці ESA 95 не мають відношення до фінансових звітів. Незважаючи на це, цілком можливо зв'язати дані в таблицях ESA 95 з даними в таблицях GFS 2001.

ESA 95 містить ряд макроекономічних рахунків, бухгалтерські баланси і таблиці, засновані на ряді концепцій, визначень, класифікацій та правил бухгалтерського обліку. Ці таблиці можна коротко представити під трьома заголовками:

- Поточні рахунки — ресурси;
- Накопичувальні рахунки — чисті кредити або позики;
- Бухгалтерські баланси.

У цілому всі ці рахунки надають запис про комплексну економічну діяльність, що має місце в країні. Існує кілька концептуальних відмінностей між даними ESA 95 і GFSM 2001. Трьома найзначнішими є уявлення соціального забезпечення, підхід до схем пенсійного забезпечення для працівників державних установ і правила консолідації для угод і балансів (сальдо). Останнє з трьох є особливо важливим для фінансової звітності (табл. 2.24).

Стандарти бухгалтерського обліку — це стандарти для фінансової звітності (у формі фінансових звітів загального призначення) економічних агентів в державному і приватному секторі. Спочатку стандарти фінансової звітності розроблялися національними бухгалтерськими органами. IFRSB є міжнародним органом, створеним національними бухгалтерськими органами для встановлення IFRS як міжнародних стандартів фінансової звітності. IPSAS були розроблені на основі IFRS спеціально для застосування установами державного сектора. Міжнародна федерація бухгалтерів пропагує IPSAS; та, незважаючи на те, що існує багато спільних членів IFRSB і IFAC, це два окремих інститути. Обидва є організаціями приватного сектору, хоча в процес формулювання IPSAS здійснили свій внесок



Таблиця 2.24

## Порівняння GFS 2001 та ESA 95

№ з/п	Область розбіжності	GFS 2001	ESA 95
1	Соціальне забезпечення	Соціальне забезпечення включається як частина сектору, який адмініструє схему соціального забезпечення, зазвичай центральний уряд. Тому вони представляються як неконсолідовані, такі як підсектор центрального уряду, а також консолідовані з бюджетними і позабюджетними економічними агентами, щоб продемонструвати консолідовану центральний уряд	Схеми соціального забезпечення є окремим підсектором і не консолідується в центральному уряді
2	Пенсійні внески	Відрахування та виплати, здійснені за схемами розподільної пенсійної системи роботодавців державного сектору, розглядаються як фінансові операції. Це вимагає відображення державних боргових зобов'язань, пов'язаних зі схемами розподільної пенсійної системи, та відображення відсотків на зобов'язання	Визначаються як відрахування і виплати на поточних рахунках
3	Консолідація	Правила консолідації GFS (і IPSAS) вимагають виключення угод між організаціями національного уряду, а також запасів основних фондів і зобов'язань, які являють собою претензії однієї організації національного уряду до іншого. Оборотами, які можна простіше виявити на практиці, є відсотки, податки, гранти та фінансові операції	Потоки і запаси між організаціями-суб'єктами не консолідується в принципі. Однак консолідовані рахунки можуть бути створені для додаткових уявлень і аналізів

Складено за: Статистика державних фінансів МВФ (GFS). – 2001; Європейська система національних і регіональних рахунків (ESA). – 1995.

багатосторонні організації розвитку і деякі національні агентства з розвитку.

Системи статистичної звітності були введені міжнародними органами для збору інформації по країнах для надання міжкраїнових порівнянь на стандартизованій основі. GFS МВФ пов'язана виключно з фінансовою інформацією по сектору загального уряду. Сфера дії UNSNA і ESA 95 виходить за рамки фінансової інформації по державному сектору — до національної економічної інформації. Інфор-

мація, яка буде наведена нижче, стосується тільки елементу фінансової інформації статистичної звітності.

Більш того, ESA 95 використовує специфічніші концепції і більшою мірою заснована на правилах, ніж UNSNA або GFS 2001. Це відображає потребу в точних визначеннях, щоб була можливість виміряти виконання договірних зобов'язань, і історичний досвід деяких країн – членів ЄС, що використовують існуючу раніше гнучкість в правилах, щоб спотворити своє фінансове становище.

Існують значні відмінності між, з одного боку, GFS і ESA 95 і, з другого боку, IPSAS. IPSASB опублікував порівняння IPSAS, GFS і ESA 95. Деякі найбільш важливі відмінності наведені в табл. 2.25.

Ці відмінності являють собою проблему при розробленні системи обліку, яка дасть змогу подавати фінансову звітність, яка, з одного боку, відповідає GFS або ESA 95, а, з другого боку – IPSAS. Однак необхідно зазначити, що ні GFS 2001, ні ESA 95 не встановлюють обов'язкові правила для систем обліку або плану рахунків, поки система може створювати необхідні звіти, вона відповідає вимогам статистичної звітності.

Однією з дуже важливих областей розбіжності, виявлених вище, є визначення підприємства (організації) і підхід до консолідації інформації з різних рівнів організації. IPSAS слідує принципам IFRS в застосуванні концепції контролю для визначення організації для консолідації. Таким чином, на рівні суверенного уряду фінансові звіти “всього уряду” включають організації, контрольовані центральним урядом. Сенс в тому, щоб включити міністерства, департаменти і агентства центрального уряду, а також GBEs, що знаходяться під контролем центрального уряду. Виключаються субнаціональні рівні уряду, які контролюються виборними органами. Організації уряду можуть також публікувати окремі відповідні IPSAS фінансові звіти (незважаючи на те, що не існує керівництва, щодо того, які організації повинні публікувати фінансові звіти).

І GFS 2001, і ESA 95 використовують сектор національного уряду (GGS) як одиницю для звітності. GGS є адміністративною концепцією, яка включає всі міністерства, департаменти і агентства всіх рівнів уряду в межах суверенного суб'єкта права, але за винятком GBEs. Не існує окремих субнаціональних звітів або звітів організації (хоча можуть бути звіти для певних економічних секторів). Однак тільки

Таблиця 2.25

**Ключові відмінності між IPSAS та системами статистичної звітності**

Область розбіжності	Статистичні системи	IPSAS
Тип звітів, які є результатами використання кожної системи	Статистичні звіти в заданому форматі, які не пройшли аудит	Фінансові звіти загального призначення, які відповідають мінімальним вимогам в плані інформації та містять певні звіти, але без встановлення обов'язкового формату, що пройшли аудит
Визначення економічного агента	Визначає як організацію сектор національного уряду і складає звіти тільки по цьому сектору	Застосовується до кожної окремої організації в рамках уряду, а також до всього уряду на основі контролю (зверніть увагу, однак, IPSAS 22 призначений для звітності по GGS)
Метод обліку	Тільки за методом нарахування (але більшість країн все ще складають звіти за касовим методом)	Метод нарахування або касовий метод
Оцінка активів	Поточна ринкова вартість. Відсутність уявлення про знос, але зменшення вартості активів з часом вважається "іншим економічним потоком"	Вартість або "справедлива вартість". Знос використовується для зниження залишкової вартості активів, використуваних економічним агентом більше одного року, і для розподілу витрат на весь період використання
Чиста вартість або чистий власний капітал	Безпосередньо не визнаються	Основоположна концепція
Концепції, такі як принцип суттєвості і доходи минулого року	Не визнаються	Основоположна частина звітності у фінансових звітах
Класифікація (план рахунків)	Прописана детально – але застосовна будь-яка класифікація, яка забезпечує складання необхідних звітів	Не пропонується, застосовна будь-яка класифікація, поки вона сприяє отриманню необхідної інформації у фінансових звітах
Термінологія	Заснована на термінах, широкі використуваних у статистиці, фінансовому та макроекономічному аналізі	Термінологія бухгалтерського обліку в тому вигляді, в якому вона використовується в комерційному обліку та фінансових звітах

Складено автором.

GFS 2001 застосовує процес консолідації, який усуває міжвідомчі потоки та баланси.

Визнаючи важливість фінансової інформації по GGS, IPSAS 22 допускає, щоб фінансові звіти для суверенних економічних агентів включали фінансові звіти для GGS, але вони доповнюють фінансові звіти, підготовлені з використанням правил консолідації IPSAS 6, заснованих на концепції контролю.

Зв'язок різних правил представлено на рис. 2.9.

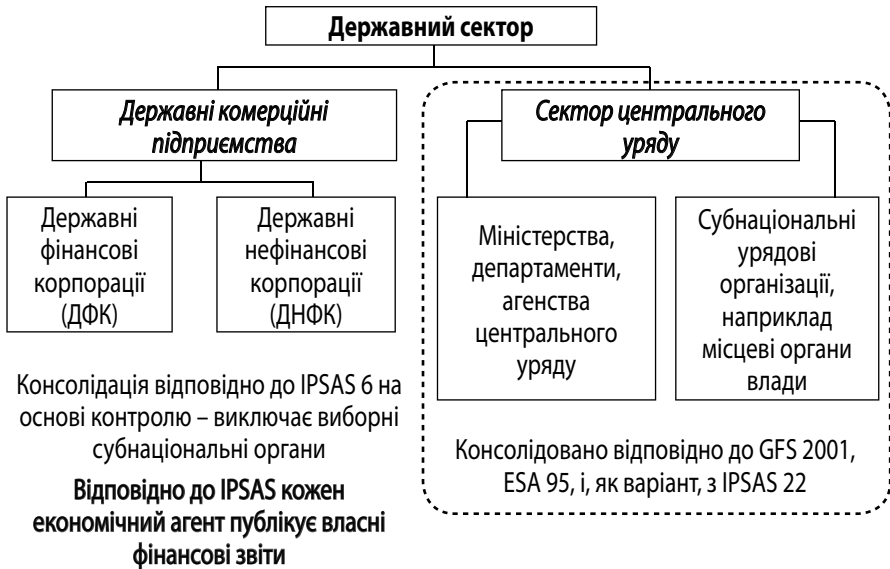
На практиці деякі країни здатні підготувати консолідовані фінансові звіти всього уряду відповідно до IPSAS або прийнятими національними стандартами. Це країни, які застосували в повному обсязі принципи нарахування для звітності уряду. З іншого боку, майже всі країни складають статистичні звіти для GGS або по GFS 2001, або по ESA 95. Таким чином, очевидно, що звітність, складена на статистичній основі, більше поширена, ніж звітність по IPSAS для суверенних урядів.

Відмінності в інформації у звітах за даними IPSAS, відповідно до Керівництва з статистикою державних фінансів МВФ 2001 р. (GFSM 2001), та у відповідності з Європейською системою рахунків (ESA 95) / ESA 95 Керівництвом по дефіциту державного бюджету та заборгованості (EMGDD) призвели, зокрема, до публікації IPSAS 22, що дає можливість фінансовим звітам надавати додаткові звіти, що демонструють результати консолідації сектору національного уряду, як визначено в UNSNA.

Однак це не стало безперервним процесом гармонізації. Незважаючи на те, що мали місце зростаючі взаємні визнання між статистичними системами і стандартами бухгалтерського обліку, розбіжності між двома підходами збереглися.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки що, існує загальне визнання того, що статистичні та бухгалтерські фінансові звіти мають різні цілі і ніколи не будуть повністю гармонізовані. Однак можливість прийняття стандартизованих визначень і концепцій вимірювань не використовується, оскільки:

- IPSASB головним чином фокусується на узгодження IPSAS з IFRS; останні обумовлюються комерційними потребами, а у IFRSB немає зв'язку з системами статистичної звітності;
- статистичні системи були приведені у відповідність з UNSNA, і насамперед стосуються розроблення правил для фінансової звітності уряду.



**Рис. 2.9. Різні концепції цілісності організацій**

Складено автором.

Фінансова звітність в даний час обумовлюється правилами систем статистичної звітності. Наприклад, всі вимоги ЄС до фінансової звітності, та її відповідність цілям зниження дефіциту державного бюджету ґрунтуються на звітах ESA 95. Опубліковані фінансові звіти урядів у великій мірі ігноруються особами, які займаються розробкою політик.

Тим не менш, країни знаходяться під тиском з боку зарубіжних партнерів з розвитку, які вимагають публікації відповідних IPSAS фінансових звітів уряду в цілому. Отже, ми можемо в великій мірі припустити сценарій спільного майбутнього, де у урядів буде два фінансових звіти:

1. Звіти відповідно до статистичних систем та вимог – в деяких випадках таких, які були визнані ЄС в законі.
2. Перевірені аудиторами фінансові звіти відповідно до IPSAS. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) у своїй Доповіді 14 “Перехід від обліку за касовим методом на метод нарахування”

виробила таке корисне визначення Плану рахунків: “...план рахунків це систематична структура кодування з метою класифікації та кодування угод і подій у системі обліку. Він визначає організацію книг, що використовуються в системі обліку. Наприклад, класифікації активів за планом рахунків можуть давати змогу класифікувати їх за типом, строком, відповідальністю, місцезнаходженням тощо. План рахунків може також містити коди для проведення угод за затвердженими бюджетами”.

У 2008 р. ІФАС внесла поправки в стандарти обліку в держсекторі, як за касовим методом, так і за методом нарахування, а саме вимагала у фінансових звітах країни робити звіт відповідно до затвердженого бюджету. Іншими словами, ІФАС визнала значення бюджету як основного процесу підзвітності і ревізії в державі. Таке нововведення ще раз підкреслює, наскільки важливо інтегрувати в країні бюджетну звітність з фінансової. Крім того, тут виявляється серйозна відмінність між обліком у державному та приватному секторі – те, що ПР повинен бути спроектований в першу чергу таким чином, щоб відповідати вимогам бюджетної підзвітності, прийнятим у даній країні.

Звідси випливає, що найкраща практика УДФ має бути підкріплена добре структурованим ПР, який одночасно повинен підтримувати подання бюджету, детальний звіт про витрати, моніторинг і звітність, а також фінансовий і статистичний аналіз. ПР має бути вичерпним, забезпечуючи інтеграцію всіх операцій держави, зокрема фінансування від партнерів з розвитку. Звітність в державному секторі повинна вестися з дотриманням строків, для чого потрібно злагоджена інтегрована система фінансового управління (IFMIS), підтримувана обліковою політикою і правилами, щоб вести облік угод по мірі їх проведення (або відразу після здійснення). Завдяки цьому звіти складаються і поширюються своєчасно, сприяючи більш ефективному прийняттю рішень. Прийняття стандартів звітності, таких як IPSAS за касовим методом або методом нарахування, також сприяє послідовності і сумлінності у справі подання фінансової інформації державними органами.

Взаємозв'язок бюджетної класифікації та плану рахунків наведено на рис. 2.10.

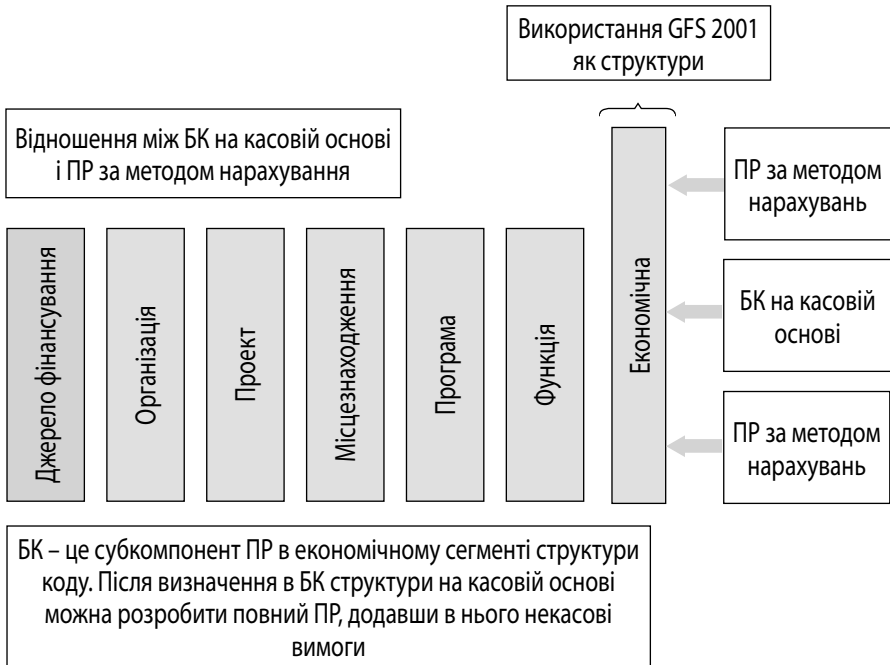


Рис. 2.10. Взаємозв'язок бюджетної класифікації та плану рахунків

Складено автором.

Звичайно в структурі ПР, в якій інтегровані вимоги бюджетної звітності, повинні міститися сім елементів:

- 1. Сегмент джерела коштів** – цей сегмент використовується для розділення різних джерел надходжень, щоб потім можна було їх зіставити з конкретними виплатами. Це особливо корисно для партнерів з розвитку, які нерідко вимагають, щоб їх гранти і позики виділялися на конкретні цілі, і щоб була можливість отримання звітів навіть на рівні окремих компонентів у рамках конкретного проекту. *У багатьох країнах, крім того, запроваджуються окремі фонди, такі як фонди розвитку і спеціальні, окремі від загальних доходів або консолідованих коштів.* Все це можна чудово інтегрувати в добре структурований сегмент за джерелами.

2. **Організаційний сегмент** – збір інформації по кожному міністерству, відомству і організації дуже важливий, і зазвичай саме таким шляхом держава привласнює собі владу витратити державні гроші. Якщо потрібно, є можливість також передбачити в коді аж до бюджетних організацій або видаткових центрів, наприклад, аж до конкретної школи або поліклініки.
3. **Проектний сегмент** – особливо корисний там, де партнер з розвитку вимагає надання йому окремого звіту або ведення контролю його коштів. Можливо також створити додаткові рівні звітності по компонентах або підкомпонент (як, наприклад, у випадку дорожнього проекту, де фінансується будівництво відразу декількох доріг), тоді цю вимогу до звітності можна охопити в ПР. Такий підхід усуває необхідність у веденні спеціальних систем звітності. Нерідко діяльність партнерів з розвитку ведеться окремо від основної системи обліку, і це часто відбувається через нездатність ПР відповідати конкретним вимогам до звітності які визначаються партнерами з розвитку. Ретельно продумана структура ПР може забезпечити повну інтеграцію цієї вимоги, що дасть змогу консолідувати все управління державними фінансами в єдину систему.
4. **Сегмент місцезнаходження** – з його допомогою можна отримувати звіти про доходи і витрати по областях, районах і місцевим органам самоврядування. Можна також створити структури для інтегрування автономних територій, таких як АР Крим.
5. **Економічний сегмент** – найбільш важливий сегмент в будь-якому ПР або системі бюджетної звітності. Цей сегмент слід реструктурувати таким чином, щоб він міг забезпечити: стандартну методологію представлення бюджету; звіт про фінансовий баланс; і структуру первинних фінансових звітів. З цією метою як шаблоном можна користуватися GFSM 2001, а також щоб забезпечити відповідність статистичній структурі.
6. **Функціональний сегмент** – у ньому застосовується стандарт CoFoG для звітів про витрати, і його, як правило, можна вивести за допомогою перехідної таблиці з організаційного сегмента.
7. **Програмний сегмент** – використовується у цілях управління, заснованого на результатах. Як правило, його можна додати до структури в майбутньому, коли він знадобиться.



Така структура з семи сегментів сприятиме виконанню ряду основних завдань, пов'язаних із звітністю, обліком та управлінням:

- консолідована класифікація та звітність по всіх державних фінансах, в тому числі інтеграція ресурсів від партнерів по розвитку в загальну структуру;
- детальна звітність для здійснення аналізу та внутрішнього контролю в міністерствах, відомствах та організаціях;
- фінансова звітність, у тому числі основний звіт уряду, звіт про фінансовий стан (баланс), а також для цілей макрофіскального аналізу;
- більш своєчасне подання фінансової інформації, причому основні звіти набагато простіше формуються завдяки інтегрованому підходу;
- одноразове відображення операцій, завдяки чому підвищується точність і дотримуються терміни, а інформація може бути надана широкому спектру користувачів і в різноманітних цілях, на основі структури ПР, зокрема звітність по бюджету;
- звітність про ефективність (на основі результатів), що дасть можливість краще розуміти вартість і отримані вигоди від державних програм і напрямів діяльності.

Проведене дослідження підтверджує, що економічний сегмент – є найбільш важливим елементом будь-якого ПР. Це той сегмент, в якому можна інтегрувати складання бюджету та ведення обліку. Структура, рекомендована в Керівництві МВФ щодо державної фінансової статистики 2001 р., являє собою розумний і дієвий підхід до побудови економічного сегмента.

Відповідно до GFSM 2001 загальна структура економічного сегмента представлена у табл. 2.26.

У GFSM 2001 не передбачено клас для власних активів (equity), тому що вони являють собою балансову позицію, утворену з інших класів. Як бачимо у наведених класах, існує тісний зв'язок між GFSM 2001 і загальноприйнятими концепціями обліку. Основна відмінність – активи поділяються на нефінансові і фінансові, а не на оборотні та необоротні, і тим самим визнається важливість роздільного ведення оборотних і капітальних витрат держави.

Така структура має найбільше переваг, тому що вона краще відповідає структурі державного бюджету; вона надає звіт фінансового балансу – найважливіший аналітичний звіт для макрофіскального

Таблиця 2.26

## Структура економічного сегменту

Клас	Найменування
1	Доходи
2	Видатки
31	Нефінансові активи
32	Фінансові активи
33	Зобов'язання

Складено за: Статистика державних фінансів МВФ (GFS). – 2001.

аналізу та бюджетного управління та контролю; поєднується зі структурою звіту про рух грошових коштів за IPSAS, і в той же час підтримує змінений метод нарахування і власне метод нарахування, тому що дана структура також підтримує звіти про результати діяльності та баланс.

Складання бюджету (бюджет і фінансовий баланс розраховується на основі руху грошових коштів). Бюджет, по-перше, розробляється на основі розрахунку зібраних доходів, а, по-друге, на основі розрахунку витрачання коштів по двох головних напрямках – оперативні витрати і капітальні (нефінансові активи). Покриття доходами видаткової частини являє собою результат діяльності. Як правило, країни прагнуть забезпечити надлишок результату діяльності (тобто не запозичувати на оперативні витрати). Покриття доходами оперативних і капітальних витрат зазвичай визначається як фінансовий баланс. Якщо в якійсь країні фінансовий баланс дорівнює нулю або в надлишку, приймається рішення про те, що робити з надлишком. Країна може збільшити свої фінансові активи або скоротити зобов'язання, або зробити і те, і інше. Якщо існує дефіцит, тобто якщо рівень доходів нижче зведеного розрахунку поточних і капітальних витрат – у бюджеті має бути показано, яким чином буде фінансуватися дефіцит. Фінансування дефіциту визначає джерела покриття касової нестачі державних доходів, або скорочення фінансових активів (наприклад, шляхом витрачання касового надлишку за минулі роки або за рахунок надходжень від приватизації), або за допомогою позик (наприклад, нові позики від партнерів з розвитку).

**Загальна рекомендована структура бюджету:**

1. Доходи.
2. Оперативні видатки.
3. Капітальні видатки.
4. Фінансування дефіциту.
5. Скорочення фінансових активів.
6. Нові позики.

**Фінансове управління** – фінансовий баланс, в якому бюджет показаний над лінією, а джерела фінансування під лінією, це універсальна структура, яку повинен підтримувати державний ПР. Таке чітке уявлення у загальній структурі на рівні класів є гарантією того, що всі відповідальні особи будуть краще собі уявляти, як нові рішення про витрачання коштів позначаються на фінансовому становищі держави. Звіт про фінансовий баланс також є основною структурою в середньострокових фінансових рамках; його можна використовувати повсякденно як допомогу в моніторингу продуктивності (performance) щодо фінансових установок бюджету. Нарешті, той же формат можна використовувати у звітах, таких як оціночна відомість бюджету (budget scorecard), щоб показати відповідальним особам, як та чи інша нова політика позначається на фінансовому становищі, як в рамках річного бюджетного процесу, так і навіть протягом року.

**Загальна структура Звіту про фінансовий баланс**

Доходи	Вище лінії
Оперативні видатки	
Оперативний баланс	
Капітальні видатки	
Фінансовий баланс	Під лінією
Зміни у фінансових активах	
Зміни в зобов'язаннях	

**Загальна структура оціночної відомості бюджету**

Поточний баланс бюджету	Новий баланс бюджету
Доходи	Доходи
Оперативні видатки	Поточні видатки
	Нова політична пропозиція
Капітальні видатки	Капітальні видатки
Фінансовий дефіцит/установка	Коригування фінансового дефіциту/установки
Джерело фінансування дефіциту	Джерело фінансування дефіциту

**Звіт про рух грошових коштів** – звіт про рух грошових коштів на основі касових IPSAS, IPSAS за методом нарахування (IPSAS, Стандарт 2) або IFRS один і той самий: оперативні потоки грошових коштів, інвестиційні потоки грошових коштів та фінансові потоки коштів.

***Загальна структура Звіту про рух грошових коштів***

1. Залишок грошових коштів на початок періоду.
2. Доходи.
3. Мінус: Оперативні видатки.
4. Оперативний потік грошових коштів.
5. Капітальні видатки.
6. Мінус: Касовий продаж нефінансових активів.
7. Інвестиційний потік грошових коштів.
8. Чистий потік грошових коштів від фінансових активів.
9. Чистий потік грошових коштів від зобов'язань.
10. Фінансовий потік грошових коштів.
11. Залишок на кінець періоду.

**Звіт за методом нарахування** – така структура підтримує і звітність за модифікованим методом нарахування, і повним методом нарахування, причому економічні класи чітко співвідносяться з первинними фінансовими звітами, звітом про діяльність і балансом або фінансовим результатом.

***Звіт про результати діяльності***

1. Доходи.
2. Мінус: Видатки.
3. Операційне сальдо.

***Баланс***

1. Активи.
2. Мінус зобов'язання.
3. Власні кошти (equity).

Хоча наведений аналіз являє собою спрощений підхід до структури всіх звітів, очевидно, що запропонована структура краще співвідноситься з усіма головними звітами за урядовим сектором, в тому числі по бюджету, макрофінансовим вимогам і традиційним звітам, як за касовим обліком, так і за обліком за методом нарахування. Варто відзначити, що в багатьох країнах всі ці звіти, як правило, можна скласти і з наявних структур ПР. В табл. 2.27, представлені нинішня і очікувана для України структура ПР.

Таблиця 2.27

**Структура плану рахунків**

Клас по ПР	GFS 2001	Бюджетні організації	Економічна класифікація	Об'єднаний ПР
Доходи	1	7		7
Видатки	2	8	2	8
Нефінансові активи	31	1, 2	31	1
Фінансові активи	32	3		2, 3, 4
Зобов'язання	33	5, 6		6
Власні кошти (equity)		4		5
Позабалансові рахунки				9

Складено автором.

В Україні наявна тільки частина економічної класифікації.

Слід також зазначити, що при такому підході в центрі уваги перебувають не звіти за касовим методом або методом нарахування, а ведеться облік економічної природи резервів/оборотних коштів (stock) або потоків. Таким чином, для витрат (тільки касових) і витрат (за методом нарахування) використовується одна і та ж економічна класифікація, а змінюється тільки подвійна проводка. Насправді, касовий метод обліку є підрозділом обліку за методом нарахування – будь-яка касова операція призводить до виникнення операції з нарахування. При касовому обліку, подвійна проводка по кожному руху грошових коштів – це банк, в той час як при обліку нарахування подвійна проводка може бути як банком, так і зміною в резервних/оборотних капіталах, наприклад, кредиторської або дебіторської заборгованості. Це означає, що в міру того, як країна здійснює повний перехід на метод нарахування, кожна зміна у визнанні операції не впливатиме на облік її економічної природи.

У міжнародній практиці є два стандарти, які регулюють питання обліку доходів у державному секторі, зокрема, МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” та МСБОДС 23 “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)”.

МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” – визначає обліковий підхід до доходу, що виникає від операцій та подій обміну. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, що виникає від операцій та подій обміну.

Основною проблемою в обліку доходу є визначення того, коли визнавати дохід. Дохід визнається, якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт ідентифікує обставини, за яких досягатиметься відповідність цим критеріям і тому дохід визнаватиметься. Він також надає практичні рекомендації щодо застосування цих критеріїв.

Суб'єкт господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має застосовувати цей Стандарт в обліку доходу, що виникає від таких операцій та подій обміну:

- а) надання послуг;
- б) реалізація товарів;
- в) використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.

**МСБОДС 23** “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)” – встановлює вимоги до фінансової звітності щодо доходу від необмінних операцій, крім необмінних операцій, які приводять до об'єднання суб'єктів господарювання.

Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, що виникає від операцій та подій обміну.

Основною проблемою в обліку доходу є визначення того, коли визнавати дохід. Дохід визнається, якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт ідентифікує обставини, за яких досягатиметься відповідність цим критеріям і тому дохід визнаватиметься. Він також надає практичні рекомендації щодо застосування цих критеріїв.

Суб'єкт господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має застосовувати цей Стандарт в обліку доходу, що виникає від таких операцій та подій обміну:

- а) надання послуг;
- б) реалізація товарів;
- в) використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.

Відповідно до вимог міжнародних стандартів в Україні затверджено НП(С)БОДС 124 “Доходи”, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій (наказ Міністерства фінансів Укра-

їни “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 24.12.2010 № 1629).

Доходи суб’єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

*Доходи від обмінних операцій:*

- бюджетне асигнування;
- доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право;
- доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна);
- доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
- інші доходи від обмінних операцій.

*Доходи від необмінних операцій:*

- податкові надходження;
- неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі);
- трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
- надходження до державних цільових фондів;
- зобов’язання, що не підлягають погашенню.

Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження:

- суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування;
- сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг;
- сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством;
- надходження, що належать іншим особам.

Дохід визнається у разі, якщо є ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.

Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:

- суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом;
- суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;
- витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

- існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;



– сума доходу може бути достовірно оцінена.

Цей дохід має визнаватися у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

Доходи від необмінних операцій визнаються у такому порядку:

- Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події.
- Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.
- Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, крім послуг в натуральній формі, визнається активом у разі, якщо:
  - існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і
  - достовірно можна оцінити його вартість.
- Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).
- Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.
- Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.
- Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором.

- Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.
- Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.
- Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді.

У проекті ПР для обліку доходів передбачено рахунки 7-го класу “Доходи” (табл. 2.28).

Питання обліку видатків у державному секторі на міжнародному рівні регулюються МСБОДС 5 “Витрати на позику”.

**МСБОДС 5 “Витрати на позику”** визначає обліковий підхід до витрат на позики. Цей стандарт вимагає негайного визнання витрат на позики витратами поточного періоду.

Витрати на позики можуть включати:

- відсотки на банківський овердрафт, короткострокові і довгострокові позики;
- амортизацію знижок чи премій, пов'язаних із позиками;
- амортизацію другорядних витрат, пов'язаних з отриманням позик;
- фінансові витрати, пов'язані з фінансовою арендою;
- курсові різниці, які виникають від позик в іноземній валюті в тому розумінні, що вони розглядаються як коригування витрат на сплату відсотків.

Витрати на позики слід визначати в тому звітному періоді, в якому вони понесені, за винятком суми, що капіталізується.

НП(С)БОДС 135 “Витрати” – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності (наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568).

Витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);

Таблиця 2.28

## Перелік рахунків для обліку доходів

7. Доходи			
71	Бюджетні асигнування		
	711П	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів	
		7111	Бюджетні асигнування з державного бюджету
		7112	Бюджетні асигнування з місцевих бюджетів
	712П	Бюджетні асигнування державних цільових фондів	
		7121	Асигнування з бюджету державного цільового фонду
72	Доходи від надання послуг		
	721П	Доходи від надання послуг розпорядників бюджетних коштів	
		7211	Доходи від надання послуг
	712П	Доходи від надання послуг державних цільових фондів	
		7121	Доходи від надання послуг
73	Інші доходи		
	731П	Інші доходи розпорядників бюджетних коштів	
		7311	Інші доходи
	732П	Інші доходи державних цільових фондів	
		7321	Інші доходи
74	Доходи бюджетів		
	743П	Надходження державного бюджету	
		7431	Доходи державного бюджету
		7432	Власні надходження розпорядників коштів державного бюджету
		7433	Надходження до державного бюджету від повернення бюджетних кредитів
		7434	Надходження до державного бюджету від операцій з фінансування
	744П	Надходження місцевих бюджетів	
		7441	Доходи місцевих бюджетів
		7442	Власні надходження розпорядників коштів місцевих бюджетів
		7443	Надходження до місцевих бюджетів від повернення бюджетних кредитів
		7444	Надходження до місцевих бюджетів від операцій з фінансування

75	Надходження до бюджетів, які підлягають розподілу		
	753П	Надходження до державного бюджету, які підлягають розподілу	
		7531	Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами
		7532	Доходи державного бюджету, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами
		7533	Кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу
		7534	Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу
	754П	Надходження до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу	
		7541	Доходи, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів
		7542	Кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу
		7543	Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу

Складено за: Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: проект наказу Міністерства фінансів України від 02.12.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=389725&cat\\_id=363499&ctime=1387183247121](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121).

- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу та ін.);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення курсовості активів тощо).

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи витрат:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);

– інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів; списана дебіторська заборгованість; неповернення депозитів тощо).

Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема, у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

- витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання;

- витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;
- фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями);
- визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку:
  - витрати за необмінними операціями визнаються водночас із вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
  - витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді.

У проєкті ПР для обліку витрат передбачено рахунки 8-го класу "Витрати" (табл. 2.29).

Запропоновані підходи дають змогу групувати дані обліку та формувати звітність відповідно до вимог законодавства. Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить, насамперед, від повноти і достовірності вхідної інформації, яка формується на базі даних обліку та звітності. Ефективність управлінських рішень залежить від отримання своєчасної достовірної інформації. Це, в свою чергу, висуває вимоги оперативності в отриманні інформації про виконання бюджетів.

Відповідно до вимог міжнародних стандартів звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій по виконанню бюджетів, яка може впливати на рішення, що приймаються

Таблиця 2.29

## Перелік рахунків для обліку витрат

8. Витрати			
81	Витрати за бюджетними асигнуваннями		
	811A	Витрати за бюджетними асигнуваннями розпорядників бюджетних коштів	
		8111	Витрати за бюджетними асигнуваннями з державного бюджету
		8112	Витрати за бюджетними асигнуваннями з місцевих бюджетів
	812A	Витрати за бюджетними асигнуваннями державних цільових фондів	
		8121	Витрати за бюджетними асигнуваннями
82	Витрати на надання послуг		
	821A	<b>Витрати на надання послуг розпорядників бюджетних коштів</b>	
		8211	Витрати на надання послуг
	822A	<b>Витрати на надання послуг державних цільових фондів</b>	
		8221	Витрати на надання послуг
83	Витрати на іншу діяльність		
	831A	Витрати на іншу діяльність розпорядників бюджетних коштів	
		8311	Витрати на іншу діяльність
	832A	Витрати на іншу діяльність державних цільових фондів	
		8321	Витрати на іншу діяльність
84	Витрати бюджетів		
	843A	Витрати державного бюджету	
		8431	Видатки державного бюджету
		8432	Надання кредитів із державного бюджету
		8433	Витрати державного бюджету за операціями з фінансування
	844A	Витрати місцевих бюджетів	
		8441	Видатки місцевих бюджетів
		8442	Надання кредитів із місцевих бюджетів
		8443	Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування

Складено за: Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: проект наказу Міністерства фінансів України від 02.12.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=389725&cat\\_id=363499&ctime=1387183247121](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121).

згідно з нею. Доступність фінансових звітів знижується, якщо положення, на яких ґрунтується підготовка фінансових звітів, не зрозумілі користувачам. Тобто, форми звітності про виконання бюджетів повинні бути оптимальними за своєю кількістю та складом показників, зручними для заповнення, розроблення та створення програм електронної обробки, а також включати інформацію, яка є суттєвою та своєчасною для користувачів.

Формування консолідованої фінансової та бюджетної звітності – це багаторівневий, розгалужений процес. Кожна бюджетна установа бере участь в ньому – дані потрапляють від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів через головних розпорядників бюджетних коштів та фінансові органи в Казначейство. Різні рівні мають свої особливості. Якщо розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні сформувати і здати звітність, то головні розпорядники бюджетних коштів та фінансові органи ще зібрати, перевірити і консолідувати. При цьому потрібно дотримуватися термінів, а кількість підзвітних установ може налічуватися не одиницями, а десятками і сотнями.

Формування державної консолідованої звітності дає можливість отримувати всеосяжну і повну інформацію про державний сектор, при цьому на якісно новій основі, оскільки, окрім показників касового виконання бюджету, у фінансовій звітності відображаються показники про активи і зобов'язання держави, показник чистого рівня добробуту – чиста вартість, що характеризує фінансову діяльність держави.

Для внутрішніх користувачів формування повної і всеохоплюючої інформації про операції державного сектору може стати предметом серйозного аналізу, що є основою для планування і розроблення податково-бюджетної політики, а також для оцінювання впливу діяльності державного сектору на економіку країни в цілому і на окремі її сектори.

Крім того, така інформація буде сприяти освідченості суспільства в області проведеної економічної політики і підвищення довіри до діяльності уряду.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також наближення бухгалтерського обліку і звітності в комерційному секторі до вимог МСФЗ створюють передумови для формування в країні консолідованої фінансової звітності за всіма суб'єктами, які входять до державного сектору, що, безсумнівно, відкриває нові перспективи у підвищенні ефективності управління суспільними фінансами.



Слід зазначити, що МСФЗ та МСБОДС не є “застиглими” стандартами – вони регулярно переробляються і доповнюються. Це пояснюється як постійним процесом перетворень у світовій економіці (глобалізацією фінансових ринків, появою нових галузей, нових об’єктів обліку, нових видів правовідносин тощо), так і розвитком самої облікової науки.

## **2.4. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ СУБ’ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Організація бухгалтерського обліку являє собою специфічний вид діяльності з управління бухгалтерським обліком<sup>1</sup>. Питання організації бухгалтерського обліку загалом, та в бюджетній сфері зокрема, розглядалось досить обмежено. Переважна кількість публікацій відноситься до сфери підприємницької діяльності, втім, вихідні положення організації бухгалтерського обліку є в цілому загальними.

В табл. 2.30 наведені точки зору провідних авторів та авторських колективів з приводу визначення та складових організації бухгалтерського обліку. Аналіз представлених характеристик організації бухгалтерського обліку свідчить на користь позиції С. В. Свірко, яка аргументовано та послідовно довела вірність та точність, з огляду на специфіку власне об’єкту організації – системи бухгалтерського обліку, авторського визначення в своїй докторській дисертації на тему “Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія та організація”. При цьому, провідні вітчизняні вчені наголошують на перспективності розвитку саме трьох останніх складових організації бухгалтерського обліку<sup>2</sup>.

Зауважимо, що в умовах модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі первинним напрямом організації бухгалтерського обліку стає організація методичного забезпечення.

<sup>1</sup> Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – Вид. 2-ге. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 6.

<sup>2</sup> Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С. В. Свірко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – С. 331; Кужельний М. В. Організація обліку : навч. підруч. / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – Рівне : НУВГП, 2010. – 205 с.

Таблиця 2.30

**Визначення поняття та складових організації бухгалтерського обліку**

Джерело	Визначення
Сопко В. В., Загородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу	Організація бухгалтерського обліку має бути такою, щоб забезпечувати мінімальний шлях збирання і оброблення інформації, при цьому складовими організації виступає організація: облікового процесу, праці облікових працівників, забезпечення обліку
Бутинець Ф. Ф., Войнар-О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку	Організацію бухгалтерського обліку визначають як: сукупність способів створення та впорядкування системи бухгалтерського обліку для забезпечення її функціонування з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання; систему умов та елементів побудови облікового процесу для отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємств та здійснення контролю за раціональним використанням майна власника; науково-обґрунтовану сукупність умов та елементів облікового процесу для отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємств та здійснення контролю за раціональним використанням майна власника. Складові організації бухгалтерського обліку: організація роботи суб'єктів бухгалтерського обліку, організація процесу бухгалтерського обліку
Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку	Раціональна організація бухгалтерського обліку є системою практичного здійснення прийомів та способів відображення господарських операцій, які забезпечують дійовий контроль і всебічний аналіз за мінімальної затрати праці і коштів. Об'єктами організації бухгалтерського обліку виступають: обліковий процес, праця виконавці, забезпечення, перспективний розвиток
Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку	Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації. Об'єктами організації бухгалтерського обліку виступають: обліковий процес, його організаційне, технічне та інформаційне забезпечення, праця виконавців

Закінчення табл. 2.30

Джерело	Визначення
Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах	Організація бухгалтерського обліку – це сукупність засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку. Складовими організації бухгалтерського обліку виступають: організація технології облікового процесу, організація роботи облікових працівників, організація забезпечення бухгалтерського обліку, організація розвитку бухгалтерського обліку

Складено за: *Бутинець Ф. Ф.* Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войнарович, І. А. Томашевська ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2005. – С. 72, 81; *Кудря-Висоцька О. П.* Організація обліку : навч. посіб. / О. П. Кудря-Висоцька. – Л. : ЛБІ НБУ, 2006. – С. 12, 16; Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. – К. : ЦНА, 2006. – С. 6, 12; *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – Вид. 2-ге. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 6; *Сопко В. В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Загородній. – К. : КНЕУ, 2004. – С. 24, 34.

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України як визначальний документ щодо організації методичного забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі відноситься також до документу правової регламентації розвитку вказаної складової національної облікової системи<sup>1</sup>.

Організація забезпечення технології облікового процесу включає декілька складових: інформаційне, методичне, технічне (у тому числі програмне) забезпечення<sup>2</sup>. Вказані позиції мають причинно-наслідковий зв'язок: так, через застосування методичного забезпечення – нормативних актів та положень внутрішньої регламентації з бухгалтерського обліку – видозмінюється облікова інформація, яка і виступає у своїй сукупності інформаційним забезпечення технології облікового процесу; в свою чергу програмне забезпечення, яке складає основу автоматизованого оброблення інформації в бухгал-

<sup>1</sup> *Ловінська А. Г.* Організація бухгалтерського обліку та контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / А. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – С. 22.

<sup>2</sup> *Свірко С. В.* Організація забезпечення бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки : зб. наук. пр. – 2002. – Вип. 10. – С. 266–275.

терському обліку, побудовано на методичному забезпеченні і за його участі облікова інформація набуває необхідного формату. Отже, методичне та програмне забезпечення відіграють перетворювальну роль по відношенню до інформаційного забезпечення, а тому посідають чільне місце в підсистемі забезпечення технології облікового процесу<sup>1</sup>.

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі виокремлює одну з наведених позицій, яку представлено у формі створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу (2008–2015 рр.) та уніфікації програмного забезпечення з бухгалтерським обліком суб'єктів державного сектору (СДС) (2008 р.). Втім, варто пояснити, що передбачені методологічні розробки автоматично передбачають їх кінцеву формалізацію у вигляді нормативно-правових актів регламентації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління<sup>2</sup>. Нагадаймо, що основними напрямками модернізації методології бюджетного обліку виступають: розроблення НП(С)БОДС, плану рахунків бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) фінансової звітності у державному секторі (НП(С)ФЗДС).

На основі загальних підходів щодо впровадження подібного методологічного інструментарію в систему бухгалтерського обліку, пропонується до опрацювання такий комплекс робіт з формування оновленого методичного забезпечення<sup>3</sup>:

- розроблення НП(С)БОДС та НП(С)ФЗДС відповідно до прийнятих МСБОДС;

<sup>1</sup> Фаріон А. І. Організація інформаційного забезпечення обліку / А. І. Фаріон, І. Д. Фаріон // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. “Економічні науки”. – 2010. – Вип. 25, ч. 1. – С. 18–21.

<sup>2</sup> Фаріон А. І. Адаптація нормативно-правового и методологического обеспечения осуществления операций исполнения регионального бюджета / А. И. Фаріон, И. Д. Фаріон // VI Междунар. науч.-практ. конф. “Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем”, Гомель, 26–27 нояб. 2009 г. : тез. докл. в 2 ч. Ч. 1. – Гомель : ГТГУ им. П. О. Сухого, 2009. – С. 163–165.

<sup>3</sup> Фаріон А. І. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору / А. І. Фаріон // Спец. вип. наук. вісника ДВНЗ Ужгород. ун-ту “Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”. Ч. 1. – 2010. – С. 96–102.

- підготовка методичних рекомендацій за основними об'єктами обліку згідно з НП(С)БОДС;
- підготовка інструкції зі складання фінансової та бюджетної звітності, а також трансформації бюджетної інформації у фінансову звітність відповідно до НП(С)ФЗДС;
- підготовка інструкції з переходу на нові форми бухгалтерської звітності СДС (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення статей зі старих форм звітності до нових);
- підготовка інструкції з інвентаризації активів, зобов'язань та капіталу на дату переходу до Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору;
- підготовка інструкції щодо номенклатури рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку СДС та порядку його застосування;
- розроблення інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетними установами (типова кореспонденція рахунків);
- розроблення інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку органами Державної казначейської служби України (типова кореспонденція рахунків);
- розроблення інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку державними цільовими фондами (типова кореспонденція рахунків);
- підготовка інструкції з переходу на новий план рахунків щодо кожної з груп СДС (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення сальдо рахунків та субрахунків зі старих планами рахунків на рахунки та субрахунки нового Плану рахунків для кожної з груп суб'єктів);
- підготовка інструкції зі складання Головної книги.

Розглядаючи сформовані НП(С)БОДС в контексті основних об'єктів бюджетного бухгалтерського обліку, зазначимо, що сформовані стандарти, а також ті, що перебувають на стадії формування, передбачають чітку ідентифікацію моменту та умов визнання всіх об'єктів обліку (табл. 2.31).

Дослідження охарактеризованих у підрозділі 1.1 нормативних документів уряду вказує, що завдання за напрямом організації праці облікових працівників фактично є виконаним: так, в 2011 р. було затверджено три нормативні документи, за якими цей напрям ство-

Таблиця 2.31

**Перелік об'єктів обліку, порядок визнання яких відображено  
у НП(С)БОДС**

Назва НП(С)БОДС	Об'єкти обліку
121 "Основні засоби"	Основні засоби та витрати, пов'язані з їх придбанням, переоцінкою, ліквідацією, а також доходи, пов'язані з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності
122 "Нематеріальні активи"	Нематеріальні активи засобів та витрат, пов'язаних з їх придбанням, переоцінкою, ліквідацією, а також доходи, пов'язані з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності
123 "Запаси"	Запаси та витрати, пов'язані з їх придбанням та списанням, а також доходи, пов'язані з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності
124 "Доходи"	Доходи
125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок"	Витрати і доходи
126 "Оренда"	Орендні платежі, а також витрати орендаря
127 "Зменшення корисності активів"	Витрати, понесені унаслідок зменшення корисності активів
128 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи"	Забезпечення непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, а також пов'язані з ними витрати та доходи
129 "Інвестиційна нерухомість"	Інвестиційна нерухомість, витрати й доходи, пов'язані з нею
130 "Вплив змін валютних курсів"	Витрати та доходи від зміни валютних курсів
131 "Будівельні контракти"	Операції по будівельним контрактам
132 "Виплати працівникам"	Виплати працівникам та витрати, пов'язані з ними
133 "Фінансові інвестиції"	Фінансові інвестиції СДС
134 "Фінансові інструменти"	Фінансові інструменти СДС
135 "Витрати"	Витрати СДС

Складено за: Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>; Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.

рення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи має бути реалізованим. Йдеться про постанову КМУ “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи” від 26.01.2011 № 59, а також накази Мінфіну “Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи” від 21.02.2011 № 214 та “Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень” від 01.12.2011 № 1537<sup>1</sup>. Втім, вивчення представлених нормативних документів вказує на загальний підхід до головних бухгалтерів всіх бюджетних установ. Такий підхід вбачається не коректним з огляду на різні функціональні характеристики бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів<sup>2</sup>. Йдеться про головних розпорядників бюджетних коштів та РБК, різні права та повноваження яких закріплені: БКУ; розпорядженням КМУ “Питання оптимізації кількості бюджетних програм” від 06.04.2011 № 292-р; наказами Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету” від 25.05.2004 № 89, “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” від 04.11.2002 № 205. Перераховані законодавчі акти та нормативні документи вказують на

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0281-11>; Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>; Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 1537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>.

<sup>2</sup> *Попадюха Н.* Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин / Н. Попадюха [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3\\_15/26.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/26.pdf).

особливо відповідальну роль головних бухгалтерів ГРК, яка потребує державного підкріплення та мотивації<sup>1</sup>.

Щодо визначення функцій, які має виконувати головний бухгалтер ГРК, означену проблему пропонується дослідити в контексті світового досвіду організаційної побудови бухгалтерських служб великих суб'єктів господарювання, який провідними обліковцями світу викладається в межах поняття “контролерство”. Цей термін практично невідомий вітчизняним фахівцям-обліковцями і з погляду на його сутність має підлегло-опосередковане відношення власне до бухгалтерського обліку. Помилковість такого розуміння терміну “контролерство” доводять у своїй статті член Президії АНАУ, Президент АЕН України, д. е. н. М. Г. Чумаченко та д. е. н., професор С. В. Свірко<sup>2</sup>. Професор бухгалтерського обліку університету міста Дірнборн (США), практикуючий бухгалтер П. Грін у своїй праці “Контролерство: інший рівень професійної підготовки з бухгалтерського обліку”, зазначає, що “контролерство – один з найважливіших професійних шляхів, освоєння якого є необхідним для студентів-обліковців, які вступають в світ бізнесу”<sup>3</sup>.

За визначенням Гріна контролер (в перекладі українською “головний бухгалтер-аналітик”) опрацьовує та аналізує поточну достовірну фінансову інформацію унаслідок чого компанія отримує можливість якісно удосконалювати певні позиції своєї діяльності; бухгалтерський облік при цьому відіграє роль “дзеркала заднього виду”, яке висвітлює інформацію минулого часу. Контролеру відводиться роль “прожектора бізнесу”, який дивиться у майбутнє; його основним завданням виступає формування бізнес-досяжної мети компанії. Надаючи характеристику складових контролерства, професор Грін вирізняє п'ять основних елементів, на яких слід зосередити свою увагу

<sup>1</sup> *Свірко С. В.* Мотиваційні аспекти праці бухгалтерів: світовий досвід і проблеми його впровадження в Україні / С. В. Свірко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – № 18-2. – С. 108.

<sup>2</sup> *Чумаченко М. Г.* Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн заходу / М. Г. Чумаченко, С. В. Свірко // *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. – 2010. – Вип. 15. – С. 358.

<sup>3</sup> *Green B. P.* Controllership. The Other Accounting Career / B. P. Green [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/Controllership\\_TheOtherAccountingCareer.pdf](http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/Controllership_TheOtherAccountingCareer.pdf).



контролеру: процес виробництва, який включає набір засобів управління результативними складовими витрат, собівартістю продукції, потоком валових доходів; стандарти заводської собівартості та завдання щодо них; методи аналізу доходів як в розрізі комплексних, так і окремих статей; процес складання кошторису в цілому та планування за об'єктами, такими як витрати та доходи; процес своєчасної передачі достовірної інформації адміністрації компанії для прийняття відповідних управлінських рішень.

Вказані елементи у своїй сукупності формують комплексне розуміння господарської ситуації компанії, базуючись на інтеграції передових засобів управління загалом та фінансового обліку зокрема. Втім, успішний контролер не тільки має опрацювати усі вказані компоненти, але й демонструвати високий рівень організації, вміння здійснювати керівництво певним напрямом діяльності, глибинне розуміння виробничих процесів та процесів фінансового управління, готовність до продуктивної співпраці в апараті управління. Невід'ємною та обов'язковою складовою професійних (саме професійних) якостей контролера виступає його бездоганна чесність, яка проявляється у його принциповій позиції щодо недостовірної, викривленої або спотвореної фінансової інформації. Розглядаючи вимоги до професійного росту контролерів, автор вказує на необхідність постійного удосконалення професійних знань, керівних та комунікативних навичок.

На завершення, підкреслюючи особливу роль контролерів в процесі управління професор Грін зазначає, що саме вони здійснюють підготовку прийняття управлінських рішень, шляхом розроблення альтернативних варіантів, підкріплюючи їх аналізом та рекомендаціями щодо оптимального курсу дій, а також забезпечують вчасне їх виконання, базуючись виключно на реальних фактах та інформаційних даних, а не на популістиці та політиці.

Таке трактування функцій контролера наштовхує на думку про дублювання останнім функцій фінансового директора. Втім, щодо цього існує чітка, давно визначена позиція Інституту контролерів (CIA), утвореного в США у 1931 р. (перейменованій у 1962 р. у Фінансовий виконавчий інститут (FEI)) (рис. 2.11).

Викладені позиції потребують додаткового роз'яснення, оскільки вони не дають необхідної повної уяви про "контролерство". Справжнє розуміння всіх особливостей та елементів цього виду професій-



Рис. 2.11. Функції контролерства та керівництва фінансами у складі фінансового управління

Складено за: Controllership Treasurership. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.maaw.info/ControllershipTreasurership.htm>.

ної діяльності забезпечить вивчення відомої праці американських авторів з багаторічним досвідом практичної роботи як в сфері обліку, так і освіти Дж. Роел-Андерсон та С. Брага “Функції контролера: робота головного бухгалтера-аналітика”, які зазначають, що комплексна реалізація цих функцій забезпечує реальну та дієву участь головного бухгалтера в процесі управління великим за обсягами діяльності суб’єктами господарювання, у тому числі ефективності значного підвищення ефективності контролю<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Roehl-Anderson J. M. The Controller’s Function: The Work of the Managerial Accountant / J. M. Roehl-Anderson, S. M. Bragg. – 3<sup>rd</sup> ed. – John Wiley & Sons, 2005. – P. 1–3.

На думку вказаних вчених, до основних функцій головного бухгалтера-аналітика входить: планування, організації, керівництва, оцінки, фінансового аналізу, аналізу процесів господарювання<sup>1</sup>. Посадова інструкція контролера включає постановку завдань з аудиту, складання бюджету, обліку витрат, фінансового аналізу, фінансової звітності, обліку активів, облікової політики та процедур, аналізу процесів, діловодства бухгалтерії, оброблення транзакцій, податкових операцій<sup>2</sup>. Згадані вчені наводять також кваліфікаційні вимоги до контролера: уміння аналізувати інформацію, комунікативні навички, розуміння діяльності суб'єкта господарювання та галузевих особливостей, майстерність управління, здатність забезпечувати надання економічно ефективної та своєчасної бухгалтерської послуги, знання загальноприйнятних принципів бухгалтерського обліку<sup>3</sup>.

На основі представлених позицій, аналізу кваліфікаційних характеристик, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, сформовано та представлено перелік функцій та завдань головних бухгалтерів ГРК, реалізація якого забезпечить підвищення вимог до вказаних посадових осіб, відповідальності та статусу вказаної категорії державних службовців, сприятиме їх активному наскрізному залученню до фінансово-господарської діяльності як ГРК безпосередньо, так і РБК, що відносяться до сфери його контролю (додаток Н)<sup>4</sup>.

За умов уточнення статусу головного бухгалтера ГРК логічно є постановка питання про перегляд завдань та функцій бухгалтерської служби ГРК. Зауважимо, що закордонна практика організації праці облікових працівників передбачає первісну ідентифікацію функцій і завдань головного бухгалтера, на основі якої формується склад його заступників, які координують роботу за різними напрямками в межах функцій та завдань головного бухгалтера<sup>5</sup>. З огляду на представле-

<sup>1</sup> *Roehl-Anderson J. M. The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant / J. M. Roehl-Anderson, S. M. Bragg. – 3<sup>rd</sup> ed. – John Wiley & Sons, 2005. – P. 3.*

<sup>2</sup> *Ibid. – P. 4–6.*

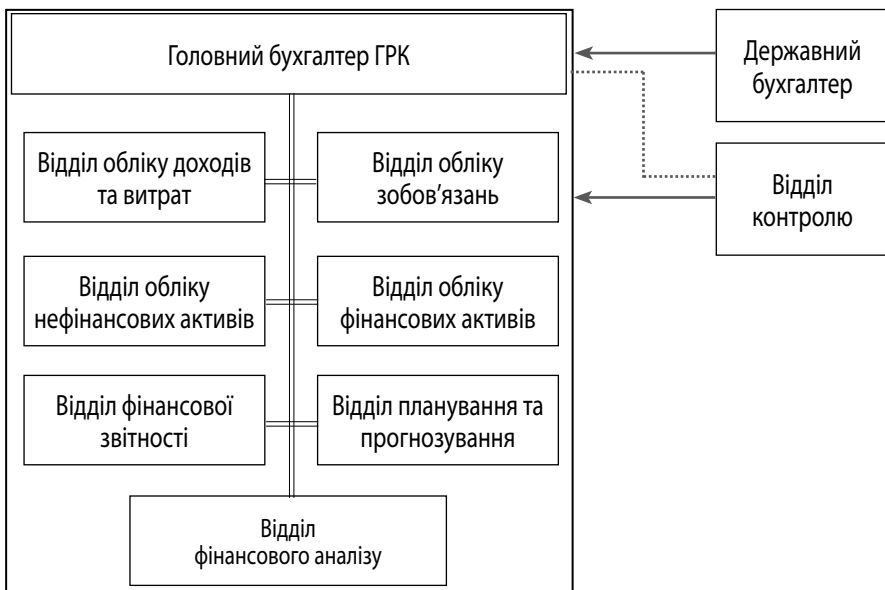
<sup>3</sup> *Ibid. – P. 7.*

<sup>4</sup> Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників бухгалтерії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.balance.ua/ua/sai/sprav\\_info/dov\\_buh\\_spec\\_ua.htm](http://www.balance.ua/ua/sai/sprav_info/dov_buh_spec_ua.htm).

<sup>5</sup> *Controllershship Treasurership. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.maaw.info/ControllershshipTreasurership.htm>*

ний у додатку Н матеріал, пропонуються такі структурні підрозділи, що виконують описані функції та завдання (рис. 2.12).

На рис. 2.12 зображено додатковий структурний підрозділ контролю, який в адміністративному плані підпорядковується головному бухгалтеру, а в методичному та організаційному – державному бухгалтеру. Така побудова та координація дій забезпечить чітке функціональне підпорядкування відділу контролю меті і завданням державного бухгалтера, адміністративну субординацію в межах ГРК, що передбачає також і організацію та методичну узгодженість робо-



- ..... – рівень підпорядкування адміністративний
- – рівень підпорядкування методичний та організаційний
- ==== – адміністративне, організаційне та методичне підпорядкування

Рис. 2.12. Структура бухгалтерської служби ГРК з урахуванням додаткового структурного підрозділу контролю

Складено автором.

ти з іншими відділами бухгалтерської служби ГРК<sup>1</sup>. Безумовно, вказана схема потребує роз'яснення та додаткового обґрунтування введення посади державного бухгалтера, встановлення та роз'яснення його завдань, функціональних обов'язків та статусу.

Зазначимо, що первісна редакція Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, в блоці організації праці облікових працівників містила позицію щодо запровадження інституту державних бухгалтерів<sup>2</sup>. Обговоренню шляхів вирішення цього завдання було присвячено значну кількість публікацій та виступів провідних фахівців державного казначейства<sup>3</sup>. На підтвердження вагомості питання підготовлено зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, відповідно до яких на законодавчому рівні мав бути закріплений механізм державних бухгалтерів, які визначались як керівники бухгалтерської служби у ГРК, функціональні обов'язки та повноваження якого визначаються КМУ<sup>4</sup>. Дослі-

<sup>1</sup> Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолаання економічної кризи / О. О. Чечуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>.

<sup>2</sup> Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

<sup>3</sup> Борисова Н. В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н. В. Борисова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm); Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В. М. Метелиця [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_4/18\\_Metel.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf); Чемерис О. М. Управлінські аспекти удосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О. М. Чемерис [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc\\_pdf/Chemerys.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf); Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолаання економічної кризи / О. О. Чечуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>.

<sup>4</sup> Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.balance.ua/sai/sprav\\_info/nova\\_forma\\_buhucheta/Projekt.htm](http://www.balance.ua/sai/sprav_info/nova_forma_buhucheta/Projekt.htm).

димо проблемність реалізації цього завдання та, враховуючі його важливість, позитивний світовий досвід від запровадження механізму державних бухгалтерів, визначимо шляхи його вирішення<sup>1</sup>.

Вперше постановка завдання щодо утворення інституту державних бухгалтерів була здійснена у постанові КМУ “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29.11.2006 № 1673, статтею 10 якої було закріплено такі положення: “З метою посилення управління державними фінансами, забезпечення подання достовірної звітної інформації про використання бюджетних коштів, уникнення розбіжностей між даними обліку, що ведеться розпорядниками бюджетних коштів та органами Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ), а також запровадженням уніфікованих підходів до організації системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління визнати за необхідне передбачити у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління на період до 2015 року заходи із запровадження інституту державних бухгалтерів”<sup>2</sup>.

Втім, вивчення історіографії бухгалтерського обліку дає змогу наголошувати на тому, що ця ідея не є новою, а результат її кінцевої реалізації – повернення до практики минулого. Йдеться про те, що в економічній історії України (остання на той час перебувала у складі СРСР) часів початку згорання НЕПу, зафіксовано факт впровадження Інституту державних бухгалтерів. Такий крок ініційовано Народним комісаріатом робочо-селянською інспекцією, який був

---

<sup>1</sup> Розвиток світової бухгалтерської професії – думка IFAC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kagaudit.com/i/lng.ua/page.news\\_detail/news\\_id.466/\\_menuid.50; Establishing and Developing a Professional Accountancy Body](http://www.kagaudit.com/i/lng.ua/page.news_detail/news_id.466/_menuid.50; Establishing and Developing a Professional Accountancy Body) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/establishing-and-developing-professional-accountancy-body; The role of the professional public sector accountancy body ineffective administration> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.cipfa.org.uk/international/download/ Role\\_Prof\\_Sector.pdf](http://www.cipfa.org.uk/international/download/ Role_Prof_Sector.pdf).

<sup>2</sup> Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна та фінансових ресурсів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 № 1673 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1673-2006-%D0%BF>.

утворений у 1920 р. з метою здійснення державного фінансового контролю, упорядкування обліку і звітності та налагодження роботи державного апарату молодого Радянської держави (цікаво, що першим керівником комісаріату став Й. В. Сталін)<sup>1</sup>. Постановою РНК СРСР від 18.08.1925 було затверджено Положення про Інститут державних бухгалтерів-експертів, в якому закріплювалось утворення вказаної інституції “з метою сприяння правильній постановці рахівництва і звітності в державних, концесійних, змішаних, кооперативних, суспільних і приватних підприємствах, і в державних установах, які зобов’язані надавати публічну звітність, однаково як і задля надання висновків з різних питань рахівництва та звітності за вимогами державних органів, установ і приватних підприємств...”<sup>2</sup>. До завдань Інституту державних бухгалтерів – експертів вказаний нормативний документ відносив:

- перевірку річних та ліквідаційних балансів установ і підприємств, які зобов’язані надавати публічну звітність;
- надання висновків щодо усіх питань рахівництва та звітності за вимогами ревізійних комісій і інших контрольно-перевірних органів установ та підприємств;
- надання висновків і консультацій за питання рахівництва за особовими завданнями підлеглих центральних і місцевих органів народних комісаріатів РСІ СРСР і союзних республік;
- проведення експертиз за вимогами судових та адміністративних органів;
- виконання робіт з постановки та ведення рахівництва і звітності, складання кошторисів і річних звітів, а також виконання експертиз з рахівництва, надання висновків і виконання інших робіт з рахівництва за угодою з будь-якими установами і підприємствами.

Організаційно-керівна структура Інституту державних бухгалтерів була повністю ідентифікована в межах ієрархії НКРСІ СРСР, а саме його органами стали:

- центральне бюро державних бухгалтерів-експертів при НКРСІ СРСР (утворювалось кожні чотири роки у складі голови, за-

<sup>1</sup> Государственный финансовый контроль с 1917 по 1941 год [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://rustrana.ru/rubrics.php?r\\_id=821](http://rustrana.ru/rubrics.php?r_id=821).

<sup>2</sup> Положение об институте государственных бухгалтеров-экспертов : постановление СНК СССР от 18 августа 1925 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://law-news.ru/cp/c23/page\\_122.html](http://law-news.ru/cp/c23/page_122.html).

ступника, секретаря, восьми членів, які призначаються колегією НКРСІ СРСР; до функцій центрального бюро належало: керівництво діяльністю бюро республік; вирішення усіх питань, які надходять від союзних бюро та їх органів; ведення списків особового складу членів Інституту);

- бюро державних бухгалтерів – експертів при НКРСІ союзних республік (призначались колегіями НКРСІ союзних республік);
- автономно-республіканські і місцеві бюро державних бухгалтерів-експертів;
- губернські, окружні та повітові державні бухгалтери-експерти.

Для вступу до Інституту державних бухгалтерів-експертів необхідним було перебування у кандидатах Інституту впродовж встановленого терміну, але не менше двох років (при цьому кандидат мав за цей час здати відповідні іспитина підтвердження свого професійного рівня), або на посаді керівника відділу рахівництва установи, підприємства чи організації від трьох до п'яти років (за умовою, знов таки, здачі відповідних іспитів за програмою Інституту). Втім, до особового складу Інституту зараховувались не тільки “чисті” практики в сфері рахівництва: так, дійсними його членами могли стати і особи, відомі своїми науковими працями та практичними навичками в сфері рахівництва і фінансово-економічних дисциплін. Списки кандидатів та членів Інституту, а також рекомендованих до виключення з нього публікувались у спеціальному виданні Інституту, яким став Вісник ІДБЕ (1928–1930 рр.).

До прав і обов'язків державних бухгалтерів-експертів відносились:

- виключне право надання висновків з питань рахівництва і звітності;
- нерозголошення відомостей, пов'язаних з виконанням роботи в якості членів Інституту (за порушення передбачалась дисциплінарна та кримінальна відповідальність);
- безумовне і беззаперечне виконання роботи за дорученням Інституту;
- підготовка та надання у місцеві органи союзних бюро двічі на рік звіту про свою діяльність в якості державного бухгалтера-експерта;
- право на отримання винагороди за виконані роботи членами Інституту в якості державних бухгалтерів-експертів відповідно



до встановлених бюро при НКРСІ союзних республік і погоджених з НКФ такс та розцінок.

Подальше вивчення історії державного контролю в СРСР свідчить про те, що така установа досить швидко зарекомендувала себе як дієвий дорадчий орган державної влади і навіть набула міжнародного визнання. Так, вже через три роки після створення, в 1928 р., представники Інституту були запрошені президентом III Міжнародного конгресу – одним із видатних бухгалтерів ХХ ст. Р. Монтгомері (1872–1953 рр.) – для прийняття участі у розробленні його програми та роботі.

В умовах рецесії української економіки (спричиненої насамперед світовою фінансовою кризою), а також враховуючи стандартні умови кредитування МВФ (тільки за умов повного акцептування країною-позичальницею позицій запропонованої їй з боку МВФ стабілізаційної програми) питання ефективного, цільового та вкрай ощадливого використання бюджетних коштів набуває не просто більш виразного звучання, а стає першорядною проблемою<sup>1</sup>. Відповідно до основних положень Закону України “Про першочергові заходи щодо запобігання негативних наслідків фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів” від 31.10.2008 № 639-VI, постановою КМУ “Деякі питання організації бюджетного процесу” від 26.11.2008 № 1036 передбачено ряд заходів з метою покращення управління в сфері державних фінансів та стабільного функціонування бюджетної системи України. В контексті вказаного, серед цих заходів необхідно виокремити ті, що безпосередньо формують поставку завдань з економії бюджетних коштів для їх розпорядників, зокрема<sup>2</sup>:

- скорочення обсягів видатків на оплату енергоносіїв на 10 %;
- забезпечення з 1 січня 2009 р. скорочення на 20 % видатків від запланованого їх обсягу загалом;
- повна відмова від авансових платежів за товари і послуги, здійснення розрахунків виключно за фактично надані послуги, передані товари, виконані роботи;

<sup>1</sup> *Фаріон А. І.* Стратегія розподілу та контролю бюджетних ресурсів як стимул розвитку економіки / А. І. Фаріон // Наук.-практ. конф. “Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика”, 17 груд. 2008 р. – Т., 2008. – С. 471–483.

<sup>2</sup> Деякі питання організації бюджетного процесу : постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2008 № 1036 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

- зменшення у 2009 р. на 30 % порівняно з 2008 р. видатків на підвищення кваліфікації працівників;
- припинення до кінця 2009 р. оновлення за рахунок коштів загального фонду державного бюджету комп'ютерної техніки, крім випадків повного фізичного або функціонального зношення, яке технічно неможливо усунути;
- дозвіл планувати у 2009 р. видатки на стимулювання працівників бюджетних установ, виключно за умов забезпечення у повному обсязі бюджетними коштами обов'язкових виплат із заробітної плати працівникам, інших соціальних виплат, у тому числі стипендій, та видатків на проведення розрахунків за комунальні послуги та енергоносії всіх бюджетних установ, що належать до сфери управління відповідних розпорядників;
- тимчасове припинення видачі грошової винагороди державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади та зразкове виконання трудових обов'язків;
- припинення вакантних на 1 грудня 2008 р. посад, крім посад керівників структурних підрозділів та їх заступників;
- припинення укладання договорів про виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво адміністративних приміщень, крім випадків, пов'язаних з реалізацією проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями;
- заборона здійснення закордонних відряджень за рахунок бюджетних коштів, крім делегацій та осіб, визначених актами Президента України, КМУ, а також Головою Верховної Ради України та Прем'єр-міністром України;
- заборона використання бюджетних коштів для оплати послуг, пов'язаних з використанням залів офіційних делегацій в аеропортах України, крім оплати послуг з обслуговування офіційних делегацій.

Безумовно, реалізація перерахованих заходів забезпечить значний ефект економії бюджетних коштів. Втім, власне їх реалізація залежить від рівня контролю за безумовним виконанням цих заходів. Вочевидь, здійснення такого контролю повинна забезпечити держава, при цьому необхідною умовою його дієвості і якості в цілому має стати безперервність, постійність та поточність в часі і безпосереднє проведення контрольних процедур на місцях (в бюджетних уста-

новах та організаціях), тобто його чітка локальність і адресність в просторі<sup>1</sup>.

На основі узагальнення досвіду розвинутих країн Європи, пропозицій ДКСУ сформовано два варіанти вирішення вказаного завдання, а саме шляхом запровадження посад державних бухгалтерів у штаті РБК або створення служби державних бухгалтерів у системі органів ДКСУ (табл. 2.32).

Опрацювання поданого до розгляду матеріалу свідчить про ґрунтовність роботи фахівців ДКСУ, а ретельне його вивчення та аналіз дають можливість дійти висновку про значно більшу відповідність другого варіанту попередньо визначеним умовам, яка є наслідком закріпленого незалежного статусу державного бухгалтера по відношенню до РБК та пояснюється значно ширшим, по відношенню до першого варіанту, колом встановлених контрольних функцій та процедур.

Дієвості контролю за використанням бюджетних коштів, а також уникненню впливу “людського фактору”, сприятиме досить вагома персональна відповідальність державних бухгалтерів, яка чітко ідентифікується в полі дисциплінарних, адміністративних та кримінальних правопорушень. Проте, на фоні таких конструктивно якісних та переконливих переваг виникають сумніви щодо економічної доцільності другого варіанту.

Йдеться про те, що створення такого механізму в системі органів ДКСУ призведе до необхідності залучення на реалізацію саме цього варіанту проекту значний фінансових ресурсів. Однак провідні фахівці ДКСУ стверджують, що різниця щодо фінансового забезпечення обох проектів полягає не в його обсягах та відмінностях поточних і кінцевих цифрових даних виділених асигнувань бюджету, а в джерелах забезпечення у межах ГРК.

Наприкінці варто зазначити, що запровадження інституту державних бухгалтерів сприятиме посиленню управління державними фінансами шляхом перерозподілу контрольних функцій ДКСУ та ГРК, забезпеченню подання достовірної звітної інформації про використання бюджетних коштів та уникнення розбіжностей між даними обліку, що ведеться РБК та органами ДКСУ, запровадженню

<sup>1</sup> *Фаріон А. І.* Стратегія розподілу та контролю бюджетних ресурсів як стимул розвитку економіки / *А. І. Фаріон* // Наук.-практ. конф. “Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика”, 17 груд. 2008 р. – Т., 2008. – С. 471–483.

Таблиця 2.32

### Статус, завдання, обов'язки та відповідальність державних бухгалтерів згідно з варіантами механізму запровадження інституту державних бухгалтерів

Завдання посади державних бухгалтерів у штаті розпорядників коштів	Створення в системі Державної казначейської служби України служби державних бухгалтерів
<p>Державний бухгалтер – посадова особа міністерств та інших органів виконавчої влади, яка очолює бухгалтерсько-фінансову службу і забезпечує ведення бухгалтерського обліку на всіх його етапах та контроль за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів. Він виконує всі повноваження, визначені кваліфікаційною характеристикою професії працівників бухгалтерського обліку для головного бухгалтера, яка затверджена Міністерством праці та соціальної політики України від 28.12.2001, у тому числі і право Аругого підпису на всіх документах. У адміністративному відношенні він підпорядкований Міністру, керівнику іншого центрального органу виконавчої влади, в методологічному – Державній казначейській службі України. Посада державного бухгалтера обов'язкова для ГРК</p>	<p>Державний бухгалтер – посадова особа Державної казначейської служби України, яка забезпечує у бюджетній установі здійснення контролю за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, а також за веденням бухгалтерського обліку на всіх його етапах.</p> <p>Для виконання своїх повноважень державний бухгалтер відряджається до міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади. У адміністративному та методологічному відношенні він підпорядкований Державній казначейській службі України. Посада державного бухгалтера обов'язкова для органів АКСУ</p>
<p>Завдання і обов'язки</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Брати участь у роботі тендерного комітету;</li> <li>– виступати проекти договорів на стадії їх укладання;</li> <li>– брати участь у підготовці та поданні періодичної звітності, яка подається за підписом головного бухгалтера;</li> <li>– забезпечувати правильне оформлення та достовірність інформації щодо зобов'язань та фінансових зобов'язань, включених до реєстрів; своєчасну їх реєстрацію; відповідність даних обліку виконання кошторису та виконання обліку бюджетів на певну дату; дотримання єдиних правил бухгалтерського обліку та складання</li> </ul>	<p>– Здійснювати контроль за: дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів; дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання кошторисів; правильністю оформлення та достовірності інформації, включеної до документів, що застосовуються у процесі казначейського обслуговування; відповідністю даних обліку виконання кошторису та виконання обліку бюджетів на певну дату;</p>

Продовження табл. 2.32

<p>Створення в системі Державної казначейської служби України служби державних бухгалтерів</p>	<p>Запровадження посад державних бухгалтерів у штаті розпорядників коштів</p>
<p>– брати участь у роботі тендерного комітету; – візувати: проекти договорів, платіжні та інші документи, що застосовуються в процесі казначейського обслуговування або підтверджують використання бюджетних коштів та візуються головним бухгалтером; – надавати пропозиції керівництву щодо: уаосконалення організації роботи фінансових служб міністерств, інших центральних органів виконавчої влади; можливих ризиків допущення порушень та здійснення заходів щодо їх усунення; ажерел погашення кредиторської заборгованості; вибору автотоматизованої системи оброблення інформації; проведення навчання та підвищення кваліфікації облікових кадрів; підвищення ефективності використання бюджетних коштів; уаосконалення внутрішнього контролю в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади</p>	<p>звітності про виконання кошторисів бюджетними установами; – аналізувати процес організації роботи фінансових служб ГРК, виявляти можливі ризики допущення порушень та визначати заходи щодо їх запобігання і уникнення; – організовувати роботу з підготовки пропозицій для керівництва щодо: ажерел погашення кредиторської заборгованості; вибору автотоматизованої системи оброблення інформації; проведення навчання та підвищення кваліфікації облікових кадрів; підвищення ефективності використання бюджетних коштів; уаосконалення внутрішнього контролю в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади</p>
<p>Несе персональну відповідальність згідно з чинним законодавством у разі: вчинення ним бюджетного правопорушення та невиконання вимог, установлених законом; за зміст, повноту та достовірність всіх підтверджувальних документів, які формуються в установі в процесі казначейського обслуговування; за невиконання або неналежне виконання своїх посадових обов'язків, бездіяльність або невикористання наданих йому прав, перевищення своїх повноважень; за вчинок, який дискредитує його як</p>	<p>Визначені види відповідальності щодо посади головного бухгалтера: дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, кримінальна</p>
Завдання і обов'язки	Відповідальність

Закінчення табл. 2.32

Запровадження посад державних бухгалтерів у штаті розпорядників коштів	Створення в системі Державної казначейської служби України служби державних бухгалтерів
	державного службовця або установу; порушення трудової дисципліни; порушення норм етики державного службовця та обмежень, пов'язаних з прийняттям на державну службу та її проходженням

Складено за: *Свірко С. В.* Вітчизняний інститут державних бухгалтерів: історичний досвід, реалії сучасності та перспективи розвитку / *С. В. Свірко // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 21. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 515; Сушко Н. І.* Ключові напрями реалізації модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі / *Н. І. Сушко // Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм собственности. – Вип. 1, т. 2. – Донецьк, 2008. – С. 31–34.*

уніфікованих підходів до організації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, забезпеченню дієвого контролю за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні платежів, взятті зобов'язань та проведенні платежів ДКСУ<sup>1</sup>.

Як відображено у додатку Н, одним із класів професійних функцій головного бухгалтера ГРК є організаційні функції, які полягають у організації технології, праці працівників, зайнятих виконанням облікових функцій, розвитку та забезпечення бухгалтерського обліку СДС. До компетенцій державного бухгалтера у рамках цього класу функцій належить розроблення, впровадження та удосконалення облікової політики.

Облікова політика в державному секторі – це сукупність принципів, стандартів, правил, методів і процедур обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами РБК при підготовці фінансової та управлінської звітності.

Облікова політика щодо методів оцінювання, обліку і контролю активних операцій та інших пасивних операцій ґрунтується на відповідних нормативних документах Мінфіну та ДКСУ і повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості.

Для застосування облікової політики розробляється Робоча інструкція, яка затверджується наказом керівника. Внесення змін до наказу про облікову політику протягом поточного року не допускається.

## **2.5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” передбачає низку заходів щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні, модернізації управління державними фінансами, удосконалення пенсійної системи, підготовки соціальних стандартів у галузі охоро-

<sup>1</sup> Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи / О. О. Чечуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>.

ни здоров'я, освіти, культури, спорту й молоді, сім'ї та дітей тощо, проведення яких має базуватися на об'єктивній оцінці реального стану економіки України. Така оцінка не можлива без використання сучасної методології бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання всіх інституційних секторів економіки, основаної на міжнародних стандартах.

Запровадження такої методології в Україні пов'язане з ухваленням Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" у 1999 р. Норми цього документа є базовими орієнтирами у реформуванні бухгалтерського обліку в державі та визначають сучасну національну облікову політику в Україні, яка має *дві складові*:

- 1) державну політику щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку;
- 2) власну облікову політику суб'єктів господарювання<sup>1</sup>.

Як інструмент державного регулювання, облікова політика спрямована на систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. З одного боку, вона забезпечує розвиток цієї системи, а з другого – створює умови для визначення обов'язкових для суб'єктів господарювання елементів власної облікової політики.

Державна політика щодо розвитку системи бухгалтерського обліку у державному секторі передбачає розроблення і запровадження на підставі МСБОДС НП(С)БОДС.

Вагому позицію у практичній реалізації національної облікової політики у державному секторі та власної облікової політики суб'єктів державного сектора займають такі урядові документи:

- розпорядження Кабінету Міністрів України, яким було схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, від 24.10.2007 № 911-р (із змінами, внесені згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України № 205-р від 17.03.2011), присвячене питанням адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку;
- розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінан-

---

<sup>1</sup> Ловінська А. Г. Організація бухгалтерського обліку та контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / А. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.



сами” від 17.10.2007 № 888-р (із змінами, внесеними згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.2011 № 968), одним із головних завдань якого є досягнення більшої прозорості та достовірності фінансової звітності у державному секторі через відповідність міжнародним стандартам та виконання вимог приєднання до ЄС;

- розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами” від 03.09.2012 № 633-р, яким одним з основних напрямів розвитку системи управління державними фінансами визначене запровадження дієвого механізму управління бюджетним процесом, забезпечення прозорості, передбачуваності та послідовності бюджетної політики;
- розпорядження Кабінету Міністрів України “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами”, від 01.08.2013 № 774-р, яким визначено заходи та напрями подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку у державному секторі в контексті розвитку системи управління державними фінансами і євроінтеграційних прагнень України.

Формування власної облікової політики суб’єктів державного сектору є одним із основних складних питань організації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Облікова політика в державному секторі є сукупністю принципів, стандартів, правил, методів і процедур обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами суб’єктів державного сектору при підготовці фінансової звітності.

Натепер облікова політика щодо методів оцінювання, обліку і контролю активних операцій, мобілізованих ДКСУ ресурсів та інших пасивних операцій, ґрунтується на відповідних нормативних документах.

Облікова політика, що формується у системі органів ДКСУ базується на основних принципах бухгалтерського обліку. Слід наголосити, що державна політика щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку у державному секторі має бути орієнтована на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним принципам обліку і звітності. Таким чином, облікова політика повинна забезпечити у найкращий спосіб відображення результатів, фінансо-

вих операцій, які обліковуються, виходячи із обачності її оцінки і впливу на прийняте рішення.

Як зазначалося, в Україні застосовується касовий метод виконання бюджетів за доходами та видатками і частково метод нарахування для обліку боргів і зобов'язань. Облікова політика повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості. Активи і зобов'язання мають бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану бюджету, на наступні звітні періоди.

Облікова політика, яку мають сформувати після прийняття НП(С)БОДС суб'єкти державного сектору, повинна включати *інші складові, які суб'єкт державного сектору визначає самостійно*, а саме: вибір організаційної форми обліку, методів нарахування амортизації різних видів необоротних активів, методів оцінки вибуття запасів, методів оцінки забезпечень та видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості тощо.

На сьогодні постає питання щодо визначення синтетичного положення цих складових облікової політики, яке б вносило ясність і чіткість стосовно її структури на рівні окремого суб'єкта державного сектору.

Прийняті НП(С)БОДС, які, як і їх аналоги МСБОДС, побудовані не на правилах, а на принципах і визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про об'єкти обліку та її розкриття у фінансовій звітності суб'єктів державного сектору. Із введенням в дію НП(С)БОДС регулюванню піддаватимуться не порядок ведення бухгалтерського обліку, а вимоги до фінансової звітності.

Отже, бухгалтер бюджетної установи – суб'єкта державного сектору має сформувати власне професійне судження щодо ведення обліку таким чином, щоб звітні показники відповідали базовим принципам і вимогам НП(С)БОДС, ключовими з яких є *метод нарахування, принципи обачності та історичної (фактичної) собівартості*.

Враховуючи, що чинними законодавчими документами передбачені альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку, а з введенням НП(С)БОДС будуть внесені кардинальні зміни у системи та форми обліку, технологію оброблення облікових даних, правила документообігу тощо, нагальним питанням має стати напрацювання нових нормативно-правових актів, що встановлюють

вимоги щодо обліку та звітності у державних органах і установах, єдиної облікової політики з урахуванням міжнародних норм. Ця робота має бути проведена спільно урядом, Мінфіном, ДКСУ та РБК.

Попри те, оскільки кожен суб'єкт державного сектору у ході функціонування спирається, окрім законодавчих і нормативних актів у сфері бухгалтерського обліку, на галузеві нормативні документи і методичні рекомендації, мають бути підготовлені *типові методичні рекомендації*. У розробленні таких методичних рекомендацій повинні брати участь РБК. Типові методичні рекомендації мають регламентувати галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності суб'єктами державного сектора, умови господарювання та специфіку діяльності бюджетних установ – РБК, органів ДКСУ та Фондів.

Безсумнівно, важливу роль у розробці і доведенні до користувачів типових методичних рекомендацій має відігравати ДКСУ. До 2011 р. відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”<sup>1</sup> ДКСУ мало право самостійно визначати облікову політику бухгалтерського обліку бюджетів; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку; порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей бюджетного процесу; розробляти систему і форми управлінського обліку; затверджувати технологію обробки облікової інформації. Нині, згідно з Положенням про Державну казначейську службу України<sup>2</sup>, ДКСУ здійснює реалізацію державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Формування національної облікової політики для суб'єктів державного сектору є прерогативою Міністерства фінансів України, як головного органу у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку. Обов'язки з формування власної обліко-

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>2</sup> Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.

вої політики суб'єктів господарювання покладаються на суб'єкти державного сектору.

Планування, питання обліку та прийняття рішень, оброблення інформації є функціями управління суб'єкта державного сектору. Однією з важливих умов ефективного управління (тобто досягнення цілей організації з мінімальними витратами) є відповідність застосовуваних методів управління зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування бюджетної установи, тобто системний підхід.

Базуючись на системному підході будь-яку бюджетну установу як суб'єкт державного сектору можна розглядати як систему, що складається з частин, кожна з яких має встановлені цілі. Керівник при прийнятті управлінських рішень повинен виходити з того, що для досягнення загальних цілей функціонування бюджетної установи необхідно розглядати її як єдину систему. При цьому слід виявити і оцінити взаємодію всіх її частин і об'єднати їх на такій основі (структурі), яка дасть можливість установі в цілому ефективно досягти своїх цілей.

Суть економічної проблеми полягає в тому, щоб обрати таку стратегію, враховуючи всі ресурси, необхідні для здійснення поставлених перед установою завдань та планів, яка буде найбільш ефективною (максимально вигідне рішення поставленої задачі при наявних ресурсах) та найбільш економічною (досягнення поставленого завдання при мінімальних витратах). В основах теорії управління соціальний механізм вибору оптимальних способів і методів реалізації інтересів і потреб суспільства виражається через єдиний ланцюг: потреби – інтереси – протиріччя – цілі – воля – мотиви (установки) – стимули – рішення – дії – результати. Для прийняття якісних і ефективних управлінських рішень необхідно, по-перше, здійснювати їх тільки у випадку обґрунтованої необхідності, а по-друге, визначити їх ефективність.

Менеджмент бюджетної установи є підсистемою державного управління, яка має специфічні засоби, функції та інструменти для виконання функцій держави.

Фінансовий менеджмент<sup>1</sup> – це система цілеспрямованих дій з управління формуванням, використанням та розподілом фінансових ресурсів підприємства та оптимізації їх обігу. Адаптуючи таке

---

<sup>1</sup> Фінансовий менеджмент : навч. посіб. / Т. В. Момот, В. О. Безугла, Ю. О. Тараруєв та ін. ; за ред. Т. В. Момот. – К. : ЦУЛ, 2011. – С. 13.

визначення до особливостей державного сектору можна сформува-ти таке визначення фінансового менеджменту бюджетних установ: фінансовий менеджмент бюджетної установи – це підсистема менеджменту бюджетної установи; це управління рухом фінансових ресурсів та фінансових відносин, які виникають у бюджетній установи в процесі використання фінансових та інших ресурсів. Стратегічною ціллю фінансового менеджменту бюджетної установи є фінансове забезпечення виконання бюджетною установою завдань та функцій, покладених на неї державою, з оптимальним використанням бюджетних коштів. Тактикою фінансового менеджменту бюджетної установи є вибір системи управління, яка забезпечує оптимізацію грошового обігу, видатків та використання ресурсів. Дієвим інструментом, або підсистемою, фінансового менеджменту бюджетної установи є її облікова політика.

Без обліку та контролю не може бути ефективного фінансового менеджменту, це обов'язкові функції державного управління, елементи зворотного зв'язку, що дають можливість вчасно реагувати на будь-які відхилення від основних напрямів діяльності. Щоб облік та контроль були ефективними, вони повинні бути чітко спланованими і скоординованими. Облік і контроль є елементами фінансового менеджменту бюджетної установи, спрямованими на досягнення цілей, планів і завдань.

Однак законодавством чітко не визначені методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Наявність різних організаційних структур бухгалтерських служб, використання різного програмного забезпечення, застосування різних методик ведення бухгалтерського обліку РБК та Фондами привело до необхідності удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетному секторі, привести його у відповідність до міжнародних стандартів.

Введення в дію НП(С)БОДС буде супроводжуватися затвердженням нормативних документів за різними напрямками облікової політики бюджетної установи та сприяти внесенню змін в існуючу політику бухгалтерського обліку. З метою підвищення ефективності управління в бюджетній сфері створюється єдина система організації бухгалтерського обліку та складання консолідованої звітності. Для дотримання єдиних методологічних принципів організації і ведення бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності відповідно до Закону України "Про бух-

галтерський облік та фінансову звітність в Україні” розпорядчими документами бюджетної установи затверджується облікова політика.

Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку. Для надання нормативного статусу її формують у вигляді наказу про облікову політику. Проект наказу складає головний бухгалтер. Після підписання керівником установи (організації) наказ разом з додатками та розрахунками до нього подаються на затвердження установі вищого рівня. Наказ про облікову політику набуває чинності з 1 січня щороку та є обов’язковим для виконання всіма службами та працівниками установи.

Наказ про облікову політику розробляється з урахуванням: принципу послідовності, тобто, постійно, з року в рік; застосування установою вибраної політики. Він може діяти декілька років, однак при уточненні окремих положень політики (у зв’язку зі зміною ліміту розрахунків готівкою, термінів звітування, внесення змін до законодавчих і нормативних документів, істотної зміни умов діяльності установи чи інших важливих факторів) до нього можуть бути внесені зміни. Зміни до облікової політики установи оформляються наказом (розпорядженням) керівника.

Орієнтовна структура облікової політики бюджетної установи може виглядати таким чином:

1. Загальні положення щодо організації бухгалтерського обліку:

1.1. Підрозділ, який забезпечує ведення бухгалтерського обліку, керується положенням, що відповідає вимогам Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 та очолюється керівником, призначеним відповідно до Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи, затвердженого наказом Мінфіну від 21.02.2011 № 214;

1.2. Права та обов’язки керівника бухгалтерської служби та посадових осіб, встановлені відповідно до Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59, посадовими інструкціями;

1.3. Перелік посадових осіб, які разом з керівником бухгалтерської служби (головним бухгалтером) наділяються правом другого підпису, що ставиться на первинних облікових документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах;

1.4. Відповідальність посадових осіб за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних та осіб, які складають та підписують первинні документи;

1.5. Порядок перевірки первинних документів за формою і змістом працівниками, які ведуть бухгалтерський облік (наявність у документі обов'язкових реквізитів, відповідність господарських операцій чинному законодавству, логічну ув'язку показників);

1.6. Нормативна база з питань облікових процесів;

1.7. Опис меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку виконання кошторису установи;

1.8. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку установи.

2. Принципи, цілі, методи організації та ведення бухгалтерського обліку:

2.1. Загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що мають ураховуватися працівниками бюджетної установи відповідно до правил, встановлених Мінфіном, ДКСУ та Національним банком України;

2.2. Цілі облікової політики щодо забезпечення:

- повноти відображення в бухгалтерському обліку всіх факторів діяльності установи;
- своєчасності відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів бюджетної установи;
- відображення в бухгалтерському обліку факторів господарської діяльності не лише виходячи з їх правової форми, а і з урахуванням їх економічного змісту;
- відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від надходження чи сплати грошових коштів;
- тотожності даних аналітичного обліку з оборотами і залишками по рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;
- раціонального ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов діяльності установи та її величини;
- дотримання вимог бюджетного законодавства про економне та ефективне витрачання бюджетних коштів;

2.3. Звітні (календарний рік) та проміжні облікові періоди (квартал, місяць);

2.4. Склад звітності за періодами (визначаються форми звітності, дати їх складання та задачі, відповідальні особи за складання та задачу форм звітності);

2.5. Методи оцінки, обліку і контролю операцій (відображення діяльності установи на єдиному балансі. Реєстрація меморіальних ордерів та облікових даних у книзі “Журнал-головна” по субрахунках;

2.6. Класифікація видатків, планування та витрачання коштів (ведення класифікації витрат згідно з бюджетною класифікацією, затвердженою наказом Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.2011 № 11; витрачання коштів відповідно до кошторису доходів та видатків, планів використання, планів фінансування, місячних планів асигнувань та лімітними довідками); організація обліку видатків бюджетних установ за напрямками: визначення нормативної бази, класифікація видатків, розробка робочої номенклатури видатків, організація планування видатків, облікової номенклатури справ та носіїв облікової інформації);

2.7. Опис об'єктів бухгалтерського обліку за класами рахунків відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 26.06.2013 № 611, наведений у додатку П.

3. Графік документообігу установи (визначаються дати та відповідальні особи зі складання документів за встановленими формами, дати та відповідальні особи з прийому документів бухгалтерською службою, строки зберігання документів. Облік первинних документів в облікових реєстрах провадитися не пізніше, ніж на наступний день після надходження документів до бухгалтерської служби; первинні документи на матеріальні цінності, що надійшли або списані, акти приймання робіт тощо передаються до бухгалтерської служби не пізніше наступного дня після їх надходження до установи; первинні документи перевіряються на відповідність форми і повноти змісту; первинні документи, оформлені неналежним чином, не підлягають прийняттю до обліку і мають бути повернені контрагенту протягом двох днів; меморіальні ордери – накопичувальні відомості повинні формуватися не пізніше 3-го числа місяця, наступного за звітним;



обороти у книзі “Журнал-головна” мають формуються не пізніше 5-го числа місяця, наступного за звітним).

4. Відповідальність працівників за складання, оформлення та оброблення первинних документів, згідно із законодавством України.

5. Визначення осіб, відповідальних за:

- отримання та видачу товарно-матеріальних цінностей;
- оприбуткування та використання бланків суворого обліку (доручень на отримання товарно-матеріальних цінностей, прибуткових та видаткових касових ордерів);
- збереження необоротних активів, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність;
- прийняття документації на тимчасове зберігання до архіву;
- оформлення первинних документів (тобто є відповідальними за складання та оброблення документів, дотримання порядку їх заповнення, проставляння на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітки про їх оброблення).

6. Підстави зміни облікової політики (у разі зміни: вимог Мінфіну; нормативних документів ДКСУ; подання працівниками структурних підрозділів обґрунтованих пропозицій щодо внесення змін до положень облікової політики, які забезпечать більш достовірне відображення господарських операцій).

7. Узгодження питань та дій бюджетної установи з керівником бухгалтерської служби.

Додатками до наказу можуть бути:

- перелік посадових осіб, яким надається право отримання та видачі товарно-матеріальних цінностей та які несуть повну матеріальну відповідальність за такі дії відповідно до чинного законодавства України;
- перелік посадових осіб, які використовують бланки суворого обліку;
- склад комісії з інвентаризації каси (якщо не визначено окремим наказом);
- склад комісії зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув (якщо не визначено окремим наказом);
- склад комісії з питань прийняття необоротних активів на баланс та їх списання;

– перелік осіб (професій), відповідальних за збереження необоротних активів, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність.

Завдання та функції бюджетних установ, специфіка здійснюваної ними діяльності в умовах загальної тенденції уніфікації управлінських технологій можуть включати необхідність ведення бухгалтерського обліку бюджетної установи централізованою бухгалтерією (іншою юридичною особою) або централізації управлінських процедур, методів і регламентів (розпорядником бюджетних коштів вищого рівня), у тому числі з питань прийняття рішень, що дають змогу раціонально розподіляти наявні ресурси і координувати взаємодію підрозділів різних рівнів.

Узагальнюючи практичний досвід і розробляючи досконаліші форми і методи підвищення ефективності управлінської діяльності, все більшого значення набувають кількісні методи і моделі прийняття рішень. Відомо, що консолідована структура краще управляється, в ній легше побудувати систему моніторингу та управління, можна ефективніше використовувати апаратне та програмне забезпечення. У консолідованій структурі зазвичай є один чіткий шлях розвитку – це підвищення внутрішньої ефективності. Стандартний підхід до обробки даних полягає в тому, що дані повинні потрапляти в єдину інформаційну систему якомога ближче до місця їх створення. Якщо вони створюються в регіонах, то саме там мають проходити першу обробку і тут же бути доступні в інших місцях, інших центрах, де проходять більш глибоку обробку. Можна довго шукати компроміс між розподіленням та централізацією тих чи інших функцій управління бюджетною установою, але загальною тенденцією розвитку інформаційних систем стала централізація і консолідація обчислювальних платформ та обчислень.

Ведення бухгалтерського обліку бюджетної установи централізованою бухгалтерією (іншою юридичною особою) на договірних засадах передбачено п. 4 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”<sup>1</sup>. Особливості проведення інвента-

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

ризації в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, зазначені у п. 1.13 Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженої спільним наказом Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90.

У процесі оптимізації використання бюджетних коштів, здійснення обліку фінансових зобов'язань бюджетних установ, виділення фінансування та відкриття асигнувань необхідним є визначення реальних потреб за кожною статтею витрат при складанні бюджетних пропозицій на наступний бюджетний рік, забезпечення своєчасної і повної оплати поточних витрат кожної установи, посилення контролю та відповідальності за наявність кредиторської та дебіторської заборгованостей. Досвід роботи в умовах централізації обліку контрольно-ревізійних органів, органів статистики, юстиції, казначейства та інших в АР Крим свідчить про доцільність централізації ведення бухгалтерського обліку операцій фінансово-господарської діяльності, роботи з кадрами й адміністративно – господарської діяльності. Централізація бухгалтерського обліку територіальних органів казначейства в АРК у 2006–2011 роках була обґрунтованим і ефективним рішенням, яке мало такі переваги:

- скорочення сукупної чисельності працівників бухгалтерських служб територіальних органів;
- скорочення чисельності ліцензійного програмного забезпечення, яке використовувалося працівників бухгалтерських служб територіальних органів;
- зменшення ризиків порушення чинного законодавства при проведенні господарських операцій, прийому, схоронності та використанні коштів, товарно-матеріальних цінностей та майна; встановлення ефективного контролю за договірною і фінансовою дисципліною;
- наявність єдиного річного кошторису і помісячного плану асигнувань для усіх територіальних підрозділів;
- відсутність необхідності багаторазового перерозподілу асигнувань між територіальними підрозділами, коли фактичні витрати в силу об'єктивних і суб'єктивних причин не відповідають раніше запланованим;

- скорочення обсягів документів для реєстрації бюджетних юридичних і фінансових зобов'язань та їх оплати через те, що число виконавців скорочується до однієї особи;
- підвищення професійного рівня та виконавчої дисципліни через проведення видатків на республіканському (обласному) рівні кваліфікованими спеціалістами;
- підвищення оперативності та якості виконання контрольних завдань вищих органів через те, що всі вихідні дані щодо фінансово-господарської діяльності територіальних підрозділів зосереджені в одному відділі;
- формування оперативної та фінансової звітності в одному підрозділі, відсутність необхідності її збору з територій, прийому, перевірки правильності та достовірності складання;
- значне скорочення нераціонально використаного робочого часу на телефонні переговори з територіальними підрозділами;
- скорочення кількості інформації, що надходить від територіальних підрозділів в електронному вигляді і на паперових носіях;
- забезпечення єдиного підходу до розподілу економії фонду оплати праці;
- зосередження роботи підрозділу внутрішнього контролю та аудиту на питаннях виконання бюджетів, обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, дотримання бюджетного законодавства.

До недоліків централізації бухгалтерського обліку можна віднести таке:

- для забезпечення реєстрації фінансових зобов'язань протягом трьох днів з моменту їх виникнення в територіальних підрозділах (комунальні платежі, послуги зв'язку, охорони, оренди, придбання знаків поштової оплати, виконані роботи з капітального та поточних ремонтів та інше) необхідно представити копії документів, що підтверджують виникнення зобов'язань засобами факсимільного зв'язку і оригінали засобами поштового зв'язку;
- для своєчасного нарахування виплат за листками непрацездатності та заявок на відшкодування коштів Фондом соціального страхування лікарняні аркуші також необхідно попередньо направляти копії факсом і оригінали засобами поштового зв'язку;
- виникають додаткові витрати з оплати знаків поштової оплати;

– збільшується проміжок часу з моменту звернення працівника територіального підрозділу з питання надання довідки про заробітну плату до моменту її отримання заявником.

Незважаючи на зазначені недоліки і ті, які можуть виникнути в процесі роботи, переваги з посилення керованості територіальними органами дають можливість зробити висновок про доцільність проведення централізації облікових процесів, в ході якої облікові операції будуть автоматизовані, а функції з організації первинного обліку розподілені між структурними підрозділами одного рівня.

Вдосконалення стилю державного управління передбачає поставку, аналіз і рішення багатьох проблем. Але якщо їх спробувати узагальнити, то можна звести до того, що в цьому процесі головне – організованість всього, що складає управлінську діяльність. Саме організованість керуючої і керованих систем сприяє насамперед раціональності та ефективності державного управління.

Отже, облікова політика щодо методів оцінювання, обліку і контролю та складання звітності, що ґрунтується на НП(С)БОДС і відповідних нормативних документах Мінфіну, має забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- своєчасність відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, що повинні запобігати зниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності не лише виходячи з їх правової форми, а і з урахуванням їх економічного змісту;
- відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від надходження чи сплати грошових коштів;
- тотожність даних аналітичного обліку з оборотами і залишками по рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, з огляду на умови діяльності установи та її величини;
- дотримання вимог БКУ про економне та ефективне витрачання бюджетних коштів.

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ СКЛАДАННЯ І КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ТА БЮДЖЕТНОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

### 3.1. ФІНАНСОВА ТА БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ: ОГЛЯД ДІЮЧИХ ФОРМ

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Бюджетним кодексом України<sup>1</sup> та Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”<sup>2</sup>.

Завдання Державної казначейської служби України, в тому числі ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням НП(С)БОДС, визначені у ст. 43 БКУ та Положенні про ДКСУ. ДКСУ веде бухгалтерський облік усіх надходжень Державного бюджету України (ч. 2 ст. 45 та ч. 2 ст. 78 БКУ). Усі надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників (ч. 4 ст. 56 БКУ). У бухгалтерському обліку відображаються всі активи та зобов'язання держави<sup>3</sup> (рис. 3.1).

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

Активи		Пасиви
Активи	=	Зобов'язання
Розрахунки		Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів Розрахунки

Рис. 3.1. Активи та зобов'язання держави

Складено автором.

При веденні бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів органи ДКСУ здійснюють контроль за дотриманням:

- вимог щодо ведення бухгалтерського обліку;
- порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах ДКСУ.

Надходження бюджету та витрати бюджету відображаються на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури. Усі бухгалтерські записи підтверджуються документально (ч. 5 ст. 56 БКУ)<sup>1</sup>. З метою забезпечення ведення бухгалтерського обліку органи ДКСУ відкривають та закривають рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання бюджетів.

Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах ДКСУ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758<sup>2</sup>, регламентує взаємовідносини між органами ДКСУ і розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, відокремленими структурними підрозділами розпорядників бюджетних

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.

коштів та підприємствами, установами, організаціями, а також органами, які здійснюють контроль за справами (стягненням) платежів до бюджетів, та органами місцевого самоврядування в процесі відкриття (закриття) рахунків. Порядок закриття після закінчення бюджетного періоду рахунків, відкритих у поточному бюджетному періоді для виконання бюджетів, визначений ст. 57 БКУ.

Правила відкриття рахунків на балансі органів ДКСУ за Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та правила кодування аналітичних рахунків за балансовими рахунками, рахунками бюджетного, управлінського та позабалансового обліку регламентовані Інструкцією про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі ДКСУ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119<sup>1</sup>.

Аналітичні рахунки по виконанню бюджетів відкриваються відповідно до закону про Державний бюджет України, рішення про місцевий бюджет, Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні.

Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи ДКСУ у порядку, встановленому Мінфіном. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави. Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Мінфіном (ч. 2 ст. 56).

При складанні фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів органи ДКСУ здійснюють контроль щодо:

- достовірності включених даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також дотримання порядку та термінів подання таких звітів;

<sup>1</sup> Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.



- дотримання встановлених вимог до складання звітності про виконання бюджетів;
- дотримання встановлених порядку та термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у повному обсязі;
- відповідності даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, аналогічним даним обліку ДКСУ.

Ст. 58 “Звітність про виконання Державного бюджету України” БКУ визначено, що:

- звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність;
- фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації;
- форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Мінфіном;
- зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються ДКСУ, яка забезпечує достовірність інформації про його виконання<sup>1</sup>.

Звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, місячною, кварталною та річною. Характеристика складових звітності про виконання Державного бюджету України наведена в табл. 3.1.

НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”<sup>2</sup> затверджені форми фінансової звітності:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал.

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&pr=1309936556715078>.

<sup>2</sup> Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

Зазначене НП(С)БОДС має бути запроваджено з 2015 р. Якщо проаналізувати чинні форми фінансової та бюджетної звітності, показники / результати виконання бюджетів фондів загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування та розпорядників бюджетних коштів, можна зауважити таке.

Відповідно до діючої нормативно-правової бази бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів здійснюють органи ДКСУ за касовим методом, із застосуванням елементів методу нарахування (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ ведуть розпорядники бюджетних коштів за модифікованим методом нарахування.

Фонди загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, з точки зору державного регулювання бухгалтерського обліку, перебувають в окремому законодавчому полі. Кожен Фонд має окремий закон, що регулює питання організації бухгалтерського обліку та звітності.

Наслідком цього є відсутність єдиного методу у відображенні в бухгалтерському обліку операцій, які здійснюються в державному секторі, що не дає змоги одержувати повну, достовірну і прозору інформацію про фінансовий стан держави та прогнозувати вплив здійснюваних операцій на фінансову стійкість суб'єктів державного сектору.

Консолідація звітності про виконання бюджетів здійснюється паралельними потоками, а саме: через вертикаль установ галузевих міністерств і відомств, та, окремо, через систему органів ДКСУ.

Тобто на сьогодні в Україні існують два відокремлені потоки звітності. Перший формується РБК про виконання кошторисів бюджетних установ, який включає фінансову та бюджетну звітність. Другий – органами ДКСУ про виконання державного та місцевих бюджетів, який також охоплює фінансову та бюджетну звітність. При цьому, варто відзначити, що на центральному рівні (на рівні уряду) консолідується тільки бюджетна звітність про виконання державного та місцевих бюджетів (Звіт про виконання Зведеного бюджету України). Фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів та бюджету на сьогодні не підлягає консолідації.

Крім того, фонди загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування формують власну звітність.

Розглянемо систему звітності державного сектору України більш детально.

### **Звітність розпорядників бюджетних коштів**

Відповідно до ст. 58 БКУ фінансова звітність бюджетних установ складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та за формами, що затверджуються Мінфіном. *Ця норма буде запроваджена з 2015 року одночасно із запровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі.*

З метою забезпечення складання фінансової та бюджетної звітності наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 було затверджено Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, яким визначено склад та порядок складання місячної, квартальної і річної звітності, а також вимоги до розкриття її елементів<sup>1</sup>.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають фінансову та бюджетну звітність за встановленими формами органам ДКСУ та місцевим фінансовим органам з урахуванням вимог Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 № 419<sup>2</sup>.

Фінансова та бюджетна звітність містить інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

Дані фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів ДКСУ.

Зведена фінансова та бюджетна звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/paran16#n16>.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

коштів нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, а також фінансової та бюджетної звітності за своїми операціями.

Склад форм фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та державних цільових фондів та періодичність їх подання наведено у табл. 3.1.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів подають зведену квартальну і річну фінансову та бюджетну звітність органу ДКСУ. Копії зведеної річної фінансової та бюджетної звітності, попередньо перевіреної ДКСУ, подаються до Міністерства фінансів України та відповідним фінансовим органам. Одержувачами бюджетних коштів до органів ДКСУ та розпорядників бюджетних коштів вищого рівня фінансова звітність не подається.

Державними цільовими фондами складається:

- квартальна та річна фінансова звітність, яка подається до ДКСУ та Мінфіну;
- місячна, квартальна та річна бюджетна звітність, яка подається: місячна – до ДКСУ, квартальна та річна – до ДКСУ та Мінфіну.

Звіти про виконання кошторисів Фондів щоквартально подаються також Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України і Рахунковій палаті у терміни, встановлені Мінфіном.

**Баланс** містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку, станом на початок звітного року та на кінець звітного періоду (року). Розпорядники бюджетних коштів складають “Баланс”, який відображає результат про всі проведені господарські операції за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету, за всіма виконуваними програмами (функціями).

Актив Балансу має три розділи.

У розділі I “*Необоротні активи*” відображається вартість матеріальних і нематеріальних активів, отриманих і призначених для використання розпорядниками бюджетних коштів.

Розділ II “*Оборотні активи*” передбачений для відображення грошових коштів і їх еквівалентів, а також інших активів, призначених для реалізації або використання протягом року.

Таблиця 3.1  
**Склад форм фінансової та бюджетної звітності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів та державних цільових фондів і періодичність їх подання**

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів			Одержувачі бюджетних коштів			Державні цільові фонди			
		Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна	
<b>Фінансова звітність</b>											
1	Баланс			+						+	+
9А, 9М	Звіт про результати фінансової діяльності			+							
	Звіт про рух грошових коштів										
<b>Бюджетна звітність</b>											
2А, 2М	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду			+				+			+
4-1А, 4-1М	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги			+							
4-2А, 4-2М	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень			+							
4-3А, 4-3М	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду			+				+			+
4-4А	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів			+				+			
4-3А.1, 4-3М.1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позиції міжнародних фінансових організацій)			+				+			+

Продовження табл. 3.1

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів		Одержувачі бюджетних коштів			Державні цільові фонди		
		Місячна	Квартальна	Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна
4-5А	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (фінансові казначейські векселі)	+	+	+	+	+			
7А, 7 м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	+	+	+	+	+	+	+	+
7 А-1, 7 м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами	+	+	+	+	+			
-	Довідка щодо виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організації								
-	Звіт про виконання кошторису Фонду							+	+
-	Звіт про виконання бюджету Фонду (форми та порядок заповнення встановлюються нормативно-правовими актами відповідних Фондів)								
<b>Пояснювальна записка та форми щодо розкриття елементів фінансової і бюджетної звітності до неї</b>									
<i>Елементи фінансової звітності</i>									
5	Звіт про рух необоротних активів			+					
6	Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування			+					

Продовження табл. 3.1

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів			Одержувачі бюджетних коштів			Державні цільові фонди		
		Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна
15	Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей			+						
-	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7А, № 7м "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами"		+	+						
<i>Елементи бюджетної звітності</i>										
-	Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках			+						
-	Довідка про підтвердження залишків коштів на рахунках інших клієнтів Державної казначейської служби України			+						
-	Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків			+						

Продовження табл. 3.1

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів		Одержувачі бюджетних коштів		Державні цільові фонди	
		Місячна	Квартальна	Річна	Місячна	Квартальна	Річна
-	Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня			+			
-	Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків	+		+			
-	Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків	+		+			
-	Довідка про депозитні операції		+	+			
-	Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами			+			
-	Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення		+	+			
-	Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду		+	+			



Продовження табл. 3.1

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів			Одержувачі бюджетних коштів			Державні цільові фонди		
		Мі-сячна	Квар-таль-на	Річна	Мі-сячна	Квар-таль-на	Річна	Мі-сячна	Квар-таль-на	Річна
-	Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)		+	+						
-	Довідка про спрямування асигнувань розпорядниками бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів		+	+						
-	Довідка про використання іноземних грантів		+	+						
-	Довідка про дебіторську заборгованість за видатками		+	+						
-	Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними		+	+						
-	Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20__ рік між адміністративно-територіальними одиницями		+	+						
-	Довідка про стан фінансових казначейських векселів		+	+				+	+	

Закінчення табл. 3.1

№ форми	Назва форми	Розпорядники бюджетних коштів		Одержувачі бюджетних коштів		Державні цільові фонди		
		Місячна	Квартальна	Місячна	Квартальна	Місячна	Квартальна	Річна
–	Довідка про надходження плати за надання адміністративних послуг, які зараховуються до бюджету		+					

Складено за: Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/page16#n16>.

Розділ III “*Витрати*” призначений для відображення у квартальній фінансовій звітності фактичних видатків і витрат розпорядників бюджетних коштів, проведених у звітному періоді.

Пасив Балансу також налічує три розділи.

Розділ I “*Власний капітал*”. Призначений для відображення коштів фондів розпорядників бюджетних коштів і фінансових результатів їх діяльності за минулі звітні роки.

Фонди розпорядників бюджетних коштів складаються з фонду в необоротних активах і фонду в малоцінних та швидкозношуваних предметах.

У розділі II “*Зобов’язання*” відображаються поточні та довгострокові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів.

Розділ III “*Доходи*” у квартальній фінансовій звітності призначений для відображення всіх надходжень розпорядників бюджетних коштів, які вони отримують на виконання кошторису. Залежно від джерел утворення доходів у формах фінансової звітності вони відображаються при фактичному надходженні коштів або при нарахуванні доходу за надані послуги.

У річній фінансовій звітності розділ III “*Доходи*” не заповнюється у зв’язку з тим, що усі доходи розпорядників бюджетних коштів, отримані на виконання кошторису, підсумковими оборотами в кінці звітного року списуються на результати виконання кошторису за звітний рік.

***Звіт про результати фінансової діяльності*** (форма № 9д, № 9м) складається розпорядниками бюджетних коштів для відображення результату їх фінансової діяльності за звітний рік.

У фінансовій звітності за формою № 9д, № 9м відображаються загальними сумами операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів та/або видатків розпорядників бюджетних коштів. Результат переоцінок може впливати як на збільшення доходів розпорядників бюджетних коштів, так і на збільшення видатків.

У ***Звіті про рух грошових коштів*** наводиться інформація про рух грошових коштів за операціями, проведеними розпорядниками бюджетних коштів у грошовій формі відповідно до законодавства України.

Зведений Звіт про рух грошових коштів формується за даними звітів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, що належать до сфери управління.

**Звіт про надходження та використання коштів загального фонду** (форма № 2д, № 2м) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів про отримані і використані асигнування загального фонду державного або місцевих бюджетів згідно з кошторисом (планом використання бюджетних коштів) та планом асигнувань. Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведеного звіту форми № 2д, № 2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “Код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються.

Про надходження і використання коштів спеціального фонду розпорядники та одержувачі бюджетних коштів складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності.

**Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги** (форма № 4–1д, № 4–1м) складається бюджетними установами, що мають право відповідно до законодавства України отримувати: плату за послуги, надання яких пов’язане з їх основною діяльністю; надходження від додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

**Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень** (форма № 4–2д, № 4–2м) складається бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, які відповідно до законодавства уповноважені розпорядниками бюджетних коштів на виконання заходів та використовують кошти, що отримують бюджетні установи: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від підприємств, організацій, фізич-

них осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

**Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду** (форма № 4–3А, № 4–3М) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, які отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ, доходів за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, позик міжнародних фінансових організацій та отриманих асигнувань для проведення розрахунків фінансовими казначейськими векселями).

**Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів** (форма № 4–4А) складається розпорядниками бюджетних коштів, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету і отримують субвенцію з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів;

**Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)** (форма № 4–3Д.1, № 4–3М.1) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються також операції, що здійснюються на поточних рахунках в установах банків.

У разі якщо операції здійснюються за декількома видами іноземних валют, інформація за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету наводиться у розрізі цифрових кодів валют, а також підсумковим рядком у національній валюті.

**Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (фінансові казначейські векселі)** (форма № 4–5Д) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних

коштів державного бюджету, які отримали асигнування для проведення розрахунків фінансовими казначейськими векселями.

**Звіт про заборгованість за бюджетними коштами** (форма № 7Д, № 7м) складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами ДКСУ у поточному та минулих звітних роках. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації державного бюджету, тимчасової класифікації місцевих бюджетів і кодів економічної класифікації видатків та кредитування бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за видатками та нарахованими доходами розпорядниками.

Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведеного звіту форми № 7Д, № 7м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються.

Бюджетна звітність за формою № 7Д, № 7м складається окремо про заборгованість за коштами загального та спеціального фондів.

Зведена бюджетна звітність складається за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами бюджетів.

Бюджетна кредиторська заборгованість за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, за якими відсутні бюджетні асигнування або обсяг бюджетної кредиторської заборгованості перевищує бюджетні асигнування, відповідно до встановлених законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період та/або переданих в установленому порядку бюджетних призначень відображається у звітності поточного бюджетного періоду за тими кодами бюджетної класифі-

кації, в межах бюджетних асигнувань яких буде здійснюватись погашення такої заборгованості, згідно з рішенням, прийнятим головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Мінфіном (місцевим фінансовим органом).

До прийняття відповідного рішення бюджетна звітність за формою № 7д, № 7м складається за тими кодами бюджетної класифікації, за якими виникла кредиторська заборгованість. **Пояснювальна записка** до звіту містить таку інформацію про розпорядника бюджетних коштів:

- найменування та місцезнаходження;
  - короткий опис основної діяльності;
  - найменування розпорядника вищого рівня.
- У пояснювальній записці зазначаються та описуються:
- динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої, на звітну дату порівняно із заборгованістю на початок звітного року та причини її збільшення або зменшення;
  - причини виникнення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості та вжиті заходи щодо її стягнення;
  - причини наявності незареєстрованих в органах ДКСУ фінансових зобов'язань, що обліковуються у складі кредиторської заборгованості;
  - причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Кодексом, законом про Державний бюджет України, рішенням відповідної ради про затвердження місцевого бюджету, та вжиті заходи;
  - дата та місце складання протоколу про порушення бюджетного законодавства, що стало підставою для складання такого протоколу, складеного органами ДКСУ;
  - інвентаризаційні різниці та їх урегулювання відповідно до законодавства;
  - у зведеній фінансовій та бюджетній звітності наводиться інформація про ліквідовані, приєднані, створені структурні одиниці;
  - розшифровка поточних рахунків, підстави їх наявності в установах банків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів та інше.

*Довідка про надходження плати за надання адміністративних послуг, які зараховуються до бюджету*, складається установами, які відповідно до законодавства надають адміністративні послуги, плата за які зараховується до бюджету. У довідці наводиться інформація про суми нарахованих зобов'язань перед бюджетом та суми фактичних надходжень до бюджету за надані адміністративні послуги в розрізі видів адміністративних послуг.

### ***Звітність про виконання бюджетів***

Відповідно до вимог БКУ (ст. 58) зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються ДКСУ. ДКСУ забезпечує достовірність інформації про виконання Державного бюджету України.

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Мінфіном.

Органи ДКСУ складають консолідовану звітність, включаючи звітність підвідомчих органів ДКСУ з виконання державного та місцевих бюджетів. Дані цієї звітності використовуються для прийняття управлінських рішень щодо виконання державного та місцевих бюджетів Верховною Радою України, Рахунковою палатою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, податковими органами, органами статистики та іншими користувачами.

На сьогодні існує налагоджений порядок обміну інформацією між органами ДКСУ та Мінфіном і його органами, як на центральному рівні, так і на обласних рівнях, згідно з яким органи ДКСУ надають відповідну інформацію фінансовим органам, яка може використовуватись Міністерством фінансів України і його органами для врахування необхідних порівняльних показників та аналізу виконання бюджетів. Оперативна звітність про виконання бюджетів на сьогодні є повною, деталізованою, розгорнутою і має всі дані, необхідні для аналізу щодо стану виконання бюджету та прийняття відповідних рішень.

**Місячний звіт про виконання Державного бюджету України** подається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті України та Мінфіну, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.



Не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним, Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті України та Мінфіну подаються ДКСУ України:

- зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України;
- інформація про використання коштів з резервного фонду державного бюджету;
- інформація про використання коштів державного фонду регіонального розвитку;
- інформація про здійснені операції з управління державним боргом;
- інформація про надані державні гарантії.

Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1 числа другого місяця, що настає за звітним.

Окремо до зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним, такі місячні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності):

- 1) про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету;
- 2) про податковий борг;
- 3) про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах;
- 4) про бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

**Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України** подається ДКСУ Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті України та Мінфіну, не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Окремо до зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну, такі квартальні звіти (у галузе-

вому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності):

- 1) про суми списаного податкового боргу – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;
- 2) про розстрочені і відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;
- 3) про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання, – не пізніше 50 днів після закінчення кварталу і не пізніше 70 днів після закінчення року.

Мінфін у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

**Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України** подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті України не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним.

На виконання ст. 28, 58, 61 та 80 БКУ та з метою забезпечення якісного і своєчасного складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів України за звітний рік і надання Кабінету Міністрів України річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік (далі – Звіт), наказом Мінфіну затверджується План-графік підготовки річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет на відповідний рік (далі – План-графік). Ним визначаються етапи підготовки Звіту, зміст заходів, терміни виконання заходів та їх відповідальні виконавці.

ДКСУ відповідно до Плану-графіку у визначені терміни забезпечує:

- зведення, складання та консолідацію звітів про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний рік;
- отримання від головних розпорядників бюджетних коштів зведеної річної звітності, здійснення її перевірки із врахуванням, що єдиним джерелом інформації про виконання бюджетів за операціями, що обліковуються в органах ДКСУ, є дані ДКСУ;

- подання Мінфіну оперативної бюджетної звітності про виконання зведеного бюджету, державного бюджету, бюджетів АРК, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського АРК та обласного значення і бюджетів районів для підготовки пояснюючих записок;
- подання річної фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України).

Мінфін, відповідно до Плану-графіку, у визначені терміни здійснює:

- оцінювання впливу податково-бюджетної політики у звітному році на соціально-економічний розвиток України;
- підготовку пояснювальної записки до річного звіту про виконання Державного бюджету України на відповідний рік;
- підготовку та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проекту розпорядження Кабінету Міністрів України про схвалення і подання до Верховної ради України звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Кабінет Міністрів України схвалює рішення щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Складання і подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів відбувається поетапно (рис. 3.2).

Формування консолідованої фінансової та бюджетної звітності – це багаторівневий, розгалужений процес. Кожна бюджетна установа бере участь в ньому – дані потрапляють з самого низу від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів через головних розпорядників бюджетних коштів та фінансові органи на самий верх в Казначейство. Різні рівні мають свої особливості. Якщо розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні сформулювати і дати звітність, то головні розпорядники бюджетних коштів та фінансові органи ще зібрати, перевірити і консолідувати. При цьому потрібно дотримуватися термінів, а кількість підзвітних установ може налічуватися не одиницями, а десятками.

Автоматизація процесів бюджетної звітності допомагає вирішити безліч проблем, які кожен звітний період постають перед учасниками бюджетного процесу. Збір звітності в електронному вигляді покликаний забезпечити швидкість процесу і зручність аналізу да-

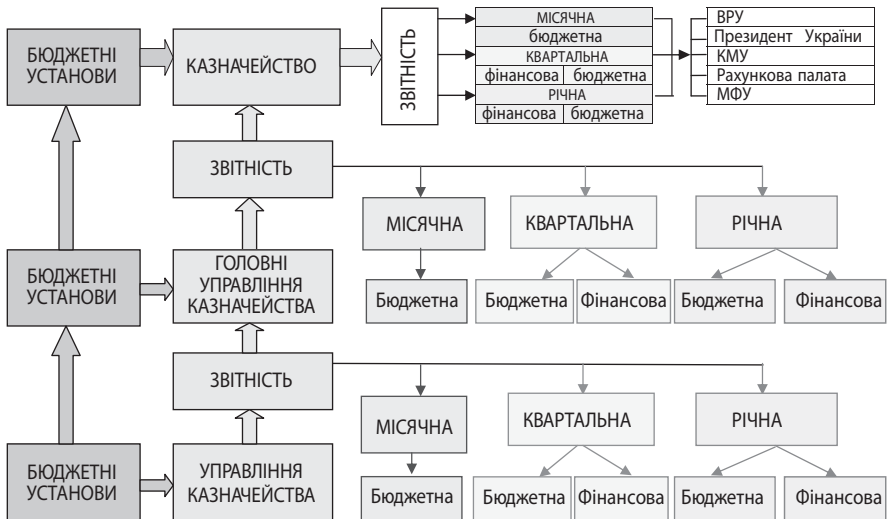


Рис. 3.2. Схема проходження звітності про виконання державного та місцевих бюджетів

Складено автором.

них. Слід зауважити, що перехід звітності на електронний формат – це лише перша стадія автоматизації. Послідовна автоматизація полягає у створенні єдиної управлінської інформаційної системи з точки зору технології та методології.

Відповідно до ст. 26 БКУ, контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою України.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками. Такий контроль забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпоряд-

- ників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
  - запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
  - обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Відповідно до вимог БКУ (ст. 62) Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України.

Висновки Рахункової палати про використання коштів Державного бюджету України вміщують оцінку ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом.

Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України. За результатами розгляду річного звіту Верховна Рада України затверджує постанову “Про звіт про виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік”.

Звіт про виконання Закону України про Державний бюджет України Кабінету Міністрів України перед Верховною Радою України представляє Міністр фінансів України. Верховна Рада України може заслухати головних розпорядників коштів державного бюджету щодо використання ними бюджетних коштів. Із співдоповіддю про виконання закону про Державний бюджет України виступають Голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Голова Рахункової палати. Верховна Рада України затверджує звіт про виконання закону про Державний бюджет України.

Квартальна та річна звітність про виконання Державного бюджету України розміщується на офіційному сайті ДКСУ.

При складанні консолідованої звітності про виконання державного та місцевих бюджетів вирішуються такі завдання:

- аналізуються операції, здійснені у процесі виконання відповідного бюджету. Вони підлягають виключенню при зведенні даних, щоб не подвоювати потоки за операціями;
- структура звітності про виконання бюджету наводиться згідно з економічними ознаками операцій, проводиться перегрупування статей балансу;
- оцінюються дані, підраховується дебіторська та кредиторська заборгованості на основі зіставлення даних обліку.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів є важливим інструментом для органів законодавчої та виконавчої влади для використання в цілях ефективного управління та контролю за державною діяльністю. Вона являє собою механізм забезпечення податково-бюджетної підзвітності перед суспільством, подібно до того, як приватні корпорації використовують річні звіти для забезпечення податково-бюджетної підзвітності перед своїми акціонерами. Звітність про виконання бюджетів повинна включати інформацію про результати діяльності уряду, відповідних витратах і вигодах, а також про те, як досягаються урядом встановлені цілі державної політики. Крім того, звітність повинна забезпечувати уявлення про те, яке фінансове становище окремих відомств або уряду в конкретний момент, а також служити інструментом прогнозування майбутньої ситуації.

Органи влади та інші суб'єкти державного сектору отримують ресурси від платників податків, які фінансують організації, постачальників і кредиторів для використання при наданні послуг (здійснення інших функцій, для виконання яких вони створені) громадянам і суспільству в цілому. Суб'єкти державного сектору несуть відповідальність за управління виділеними їм ресурсами та їх використання. Всі перераховані сторони для прийняття рішень потребують інформації про те, наскільки використання ресурсів в минулому було правильним, ефективним і результативним, а також про те, які ресурси необхідні в майбутньому для функціонування суб'єктів державного сектору.

Законодавчі і представницькі органи також є користувачами звітності про виконання бюджетів, оскільки вони представляють інтереси як одержувачів послуг, так і постачальників ресурсів для державного сектору.

У звітності про виконання бюджетів розкривається інформація, необхідна для органів влади – засновників державних установ, регу-

люючих і контролюючих організацій, аудиторів звітності, вищих організацій і установ та ін.

Інформація, представлена в звітності, є корисною для укладачів статистичної звітності, в тому числі відповідно до системи національних рахунків і статистики державних фінансів, в якості вихідної інформації для формування статистичних моделей, для оцінки впливу державної політики на економічну діяльність та інших видів економічного аналізу.

Для внутрішніх користувачів формування повної і всеохоплюючої інформації про виконання бюджетів може стати предметом серйозного аналізу, що є основою для планування і розроблення податково-бюджетної політики, а також для оцінювання впливу діяльності державного сектора на економіку країни в цілому і на окремі її сектори. Крім того, така інформація буде сприяти освіченості суспільства в області проведеної економічної політики і підвищенню довіри до діяльності уряду.

Звітність про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя складається ДКСУ за формами, затвердженими наказом Мініфіну від 28.12.2011 № 1774.

Склад, періодичність подання та порядок складання місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя та вимоги до розкриття інформації у звітності визначені Інструкцією про складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 53.

Метою складання звітності є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя користувачам для прийняття управлінських рішень.

Звітним періодом для складання місячної бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця.

Звітним періодом для складання квартальної фінансової та бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу.

Звітним періодом для складання річної фінансової та бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період.

Фінансова та бюджетна звітність про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя складається відповідальним структурним підрозділом ДКСУ на підставі зведених даних звітів, отриманих від Головних управлінь ДКСУ, а також звітів та інформації, отриманих від самостійних структурних підрозділів апарату ДКСУ.

Звітність про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя поділяється на фінансову і бюджету. Фінансова звітність є квартальною та річною, а бюджетна – місячною, квартальною та річною. Перелік та періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності наведено у табл. 3.2.

**Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України** (форма № 1дб) складається на кінець останнього дня звітного періоду (року) на підставі даних сальдового балансу за рахунками 1–5 класів Плану рахунків.

Баланс виконання державного бюджету містить узагальнену інформацію про стан активів і пасивів державного бюджету за звітний період.

*Активи* – це фінансові ресурси, які має державний бюджет та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату.

*Пасиви* – це зобов'язання, кошти державного бюджету і розпорядників бюджетних коштів та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату.

Згідно із порядком заповнення форми № 1дб Звіту про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України у кожному рядку балансу наводиться сальдо відповідних балансових рахунків Плану рахунків відповідно на початок звітного періоду і на звітну дату.



Таблиця 3.2

**Перелік та періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя**

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квартальна	річна
<i>Фінансова звітність</i>			
Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України (форма № 1Дб)		+	+
Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України (форма № 2Дб)			+
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3Дб)			+
<i>Бюджетна звітність</i>			
Звіт про виконання Зведеного бюджету України	+	+	+
Звіт про виконання Державного бюджету України	+	+	+
Звіт про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя	+	+	+
Звіт про бюджетну заборгованість	+		+
Інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України	+		+
Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України	+		+
Інформація про надані державні гарантії	+	+	+
Інформація про здійснені операції з управління державним боргом	+	+	+
Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку	+		+
Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу		+	+
Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії		+	+
Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань		+	+
Інформація про надані місцеві гарантії		+	+

Закінчення табл. 3.2

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квартальна	річна
Інформація про стан місцевих боргів		+	+
Інформація про стан гарантованих відповідно АР Крим, територіальними громадами боргів		+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України		+	+
Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України		+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями		+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів		+	+
Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання з державного бюджету і коштів, що передаються до державного бюджету) та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами		+	+
Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій) з Державного бюджету України місцевим бюджетам		+	+
Інформація про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та нормативи її щомісячних відрахувань		+	+
Інформація щодо кредитів (позик), що залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів)		+	+

Складено за: Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2947.0>.

Дані балансу повинні бути тотожні аналогічним даним інших форм звітності.

У Звіті про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України відображається інформація, яка відноситься до операцій по виконанню державного бюджету.

**Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України** (форма № 2дб) складається по загальному і спеціальному фондах державного бюджету та включає три розділи, а саме:

I. Операційний дохід;

II. Операційні видатки та кредитування;

III. Фінансування.

*Розділ I “Операційний дохід”* звіту складається на підставі зведених даних про доходи державного бюджету. У цьому розділі відображаються дані про надходження до державного бюджету за звітний (до річного закінчення рахунків) рік.

*Розділ II “Операційні видатки та кредитування”* звіту складається на підставі зведених даних про здійснені видатки та операції з кредитування відповідно до перехідних таблиць від програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету.

Інформація щодо повернення бюджетних позичок відображається у розділі зі знаком “мінус”.

Рядок “Дефіцит (-) / профіцит (+)” наводиться окремо за загальним та спеціальним фондом державного бюджету.

**Дефіцит бюджету** – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету). Сума дефіциту наводиться зі знаком “мінус”.

**Профіцит бюджету** – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету). Сума профіциту наводиться зі знаком “плюс”.

Сума, наведена у рядку “Дефіцит (-) / профіцит (+)”, повинна відповідати сумі, наведеній у рядку “Фінансування – усього” цього звіту, але з протилежним знаком.

*Розділ III “Фінансування”* складається на підставі зведених даних в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

**Звіт про рух грошових коштів** (форма № Здб) також складається за загальним і спеціальним фондах державного бюджету і включає чотири розділи, а саме:

- I. Операційна діяльність;
- II. Інвестиційна діяльність;
- III. Нерозподілені видатки;
- IV. Фінансова діяльність.

*Розділ I “Операційна діяльність”* звіту складається на підставі зведених даних за доходами, поточними видатками та кредитуванням державного бюджету. У цьому розділі звіту відображаються дані про здійснені операції в процесі виконання загального та спеціального фондів державного бюджету за попередній та звітний (до річного заклучення рахунків) роки.

Чистий потік від операційної діяльності вираховується як різниця між операційними доходами та операційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

*Розділ II “Інвестиційна діяльність”* складається на підставі зведених даних бухгалтерського обліку Державної казначейської служби України. Чистий потік від інвестиційної діяльності вираховується як різниця між інвестиційними доходами та інвестиційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

*Розділ III “Нерозподілені видатки”* – не заповнюється.

Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності за загальним та спеціальним фондами державного бюджету повинен дорівнювати результату виконання державного бюджету відповідно загального та спеціального фондів та дефіциту / профіциту бюджету.

*Розділ IV “Фінансова діяльність”* складається на підставі даних бухгалтерського обліку ДКСУ в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання.

Дані, наведені у цьому розділі повинні відповідати даним на рахунках управлінського обліку.

**Звіт про виконання Зведеного бюджету України** складається за загальним та спеціальним фондами і включає чотири розділи, а саме:

- I. Доходи;
- II. Видатки;
- III. Кредитування;
- IV. Фінансування.

*Розділ I “Доходи”* складається за класифікацією доходів бюджету по загальному та спеціальному фондах державного і місцевих бюджетів на підставі даних розділу I “Доходи” Звіту про виконання Державного бюджету України та розділу I “Доходи” Звіту про виконання бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо:

- річного розпису доходів загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- надходжень до загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів з початку звітного року за відповідними кодами бюджетної класифікації доходів.

*Розділ II “Видатки”* складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування і економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами державного і місцевих бюджетів на підставі інформації, наведеної в частинах II.1 Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету та II.2 Видатки за економічною класифікацією видатків.

*Частина II.1 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету”* складається на підставі даних частини II.2 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини II.1 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- проведених з початку звітного року касових видатків загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів.

*Частина II.2 “Видатки за економічною класифікацією видатків”* складається на підставі даних частини II.3 “Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини II.2 “Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів.

*Розділ III “Кредитування”* складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування і класифікації кредитування бюджету за загальним і спеціальним фондами державного і місцевого бюджетів на підставі інформації, наведеної у частинах III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” та III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету”.

*Частина III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету”* складається на підставі даних частини III.2 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу III “Кредитування державного бюджету” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань за сумами надання із державного та місцевих бюджетів і повернення до державного та місцевих бюджетів кредитів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- наданих із державного і місцевих бюджетів кредитів та повернутих до державного і місцевих бюджетів кредитів з початку звітного року.

*Частина III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету”* складається на підставі даних частини III.3 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету” розділу III “Кредитування державного бюджету” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету” розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань за сумами надання із державного та місцевих бюджетів і повернення до державного та місцевих

бюджетів кредитів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;

- наданих із державного і місцевих бюджетів кредитів та повернутих до державного і місцевих бюджетів кредитів з початку звітного року.

*Розділ IV “Фінансування”* складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов’язання за загальним і спеціальним фондами державного та місцевих бюджетів на підставі інформації, наведеної у частинах IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” та IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання”.

*Частина IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора”* складається на підставі даних частини IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо проведених з початку звітного року операцій із фінансування державного і місцевих бюджетів разом за загальним та спеціальним фондами.

*Частина IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання”* складається на підставі даних частини IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя, і містить інформацію щодо проведених з початку звітного року операцій із фінансування державного і місцевих бюджетів разом за загальним та спеціальним фондами.

**Звіт про виконання Державного бюджету України** складається на підставі зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів ДКСУ, та включає чотири розділи, а саме:

- I. Доходи;
- II. Видатки;

III. Кредитування державного бюджету;

IV. Фінансування.

*Розділ I “Доходи”* складається за класифікацією доходів бюджету за загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

*Розділ II “Видатки”* складається за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету, функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету і економічною класифікацією видатків бюджету за загальним та спеціальним фондами державного бюджету та включає три частини, а саме:

II.1. Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету;

II.2. Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

II.3. Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету.

*Розділ III “Кредитування державного бюджету”* складається за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету, функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету та класифікацією кредитування бюджету за загальним і спеціальним фондами державного бюджету та включає три частини, а саме:

III.1. Кредитування за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету;

III.2. Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III.3. Кредитування за класифікацією кредитування бюджету.

*Розділ IV “Фінансування”* складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання за загальним і спеціальним фондами державного бюджету на підставі інформації, отриманої від структурних підрозділів Державної казначейської служби України. Розділ включає дві частини, а саме:

IV.1. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора;

IV.2. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

**Звіт про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя** складається на підставі зведених даних



Звіту про виконання місцевих бюджетів та включає чотири розділи, а саме:

- I. Доходи;
- II. Видатки;
- III. Кредитування;
- IV. Фінансування.

*Розділ I “Доходи”* складається за класифікацією доходів бюджету по загальному та спеціальному фондах місцевих бюджетів на підставі зведених даних частини I “Доходи” Звіту про виконання місцевих бюджетів.

*Розділ II “Видатки”* складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету і економічної класифікації видатків бюджету на підставі зведених даних розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів та включає такі частини:

II.1. Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

II.2. Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету.

*Розділ III “Кредитування”* складається за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету і класифікацією кредитування бюджету за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі зведених даних розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів та включає дві частини:

III.1. Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III.2. Кредитування за класифікацією кредитування бюджету.

*Розділ IV “Фінансування”* складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі зведених даних розділу IV “Фінансування бюджету” Звіту про виконання місцевих бюджетів і включає такі частини:

IV.1. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора;

IV.2. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

**Звіт про бюджетну заборгованість** складається окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків бюджету і класифікації

кредитування бюджету на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Державної казначейської служби України. Включає два розділи, а саме:

I. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету;

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами.

Звіт про бюджетну заборгованість складається окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, попередньо звірених з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань.

Суми заборгованості на початок звітного року повинні бути тожні даним про заборгованість на кінець попереднього року. У разі наявності розбіжностей надається пояснення, з яких причин вони виникли.

**Інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України** складається за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів головних розпорядників (кодів відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету) за кодами економічної класифікації видатків бюджету, видатки за якими віднесені до захищених (ст. 55 БКУ), та за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, видатки за якими віднесені до захищених, відповідно до ст. 55 БКУ, в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, визначених Мінфіном.

**Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України** складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету і кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів ДКСУ.

**Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу** включає дані щодо:

- державного боргу з розподілом на внутрішній та зовнішній державний борг. Заповнюється в розрізі кодів класифікації боргу за типом кредитора та типом боргового зобов'язання на підставі даних обліку боргових зобов'язань держави;

– гарантованого державою боргу з розподілом на внутрішній та зовнішній гарантований державою борг. Заповнюється на підставі даних обліку гарантійних зобов'язань держави відповідно до інформації, отриманої від Мінфіну.

Сума внутрішнього державного та внутрішнього гарантованого державою боргу відображається у національній валюті.

Сума зовнішнього державного та зовнішнього гарантованого державою боргу відображається у доларовому та гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на останній день звітного періоду.

**Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії** складається на підставі даних обліку простроченої заборгованості за кредитами, що надавалися під гарантійні зобов'язання держави, у валюті кредиту та гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на відповідну дату, з виділенням окремо простроченої заборгованості суб'єктів господарювання, стосовно яких існує державна реєстрація припинення юридичної особи.

У цьому Звіті міститься інформація щодо:

- суб'єктів господарювання, що має прострочену заборгованість перед державою за кредитами (позиками), наданими за рахунок коштів, залучених державою та/або під державні гарантії;
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, на початок звітного року відповідно в іноземній та національній валюті (за курсом валют на останній день попереднього року);
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, що виникла протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату виникнення заборгованості;
- сум простроченої заборгованості перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, погашеної

- суб'єктами господарювання протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті;
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, списаної протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті;
- курсової різниці на кінець звітного періоду;
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, на кінець звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті.

**Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань** складається на підставі даних обліку витрат з виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, здійснених на виконання розпоряджень Міністерства фінансів України, і містить інформацію щодо:

- реквізитів гарантійної угоди (договору), кредитного договору (угоди) або цінних паперів;
- реквізитів позичальника (суб'єкта господарювання), виконання зобов'язань за яким здійснено державою;
- сум платежів з виконання державою гарантійних зобов'язань, комісій, штрафів та інших витрат, пов'язаних з виконанням державою гарантійних зобов'язань, відповідно в іноземній та національній валюті, за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату здійснення операції.

**Інформація про надані державні гарантії** складається на підставі даних, отриманих від Мінфіну, з розподілом на внутрішні та зовнішні державні гарантійні зобов'язання, і містить інформацію про:

- реквізити суб'єкта господарювання, зазначеного у гарантійній угоді (договорі);
- реквізити гарантійної угоди (договору), підстава надання гарантії (Закон України, постанова Кабінету Міністрів України тощо);
- суми позики/кредиту в іноземній та національній валюті, яка отримується суб'єктом господарювання під державні гарантії та/або зазначена у гарантійній угоді (договорі), за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату набрання чинності гарантійної угоди;

– додаткові зобов'язання та умови, визначені гарантійною угодою (договором).

**Інформація про надані місцеві гарантії** складається на підставі зведених даних з розподілом на внутрішні та зовнішні гарантійні зобов'язання, надані під місцеві гарантії, і містить інформацію про:

- реквізити суб'єкта господарювання, зазначеного у гарантійній угоді (договорі), та код ЄДРПОУ.
- реквізити гарантійної угоди (договору), яка є підставою надання гарантії;
- суми позики/кредиту в іноземній та національній валюті, яка отримується суб'єктом господарювання під місцеві гарантії та/або зазначена у гарантійній угоді (договорі), за офіційним курсом Національного банку України на дату гарантійної угоди;
- додаткові зобов'язання та умови, визначені гарантійною угодою (договором).

**Інформація про здійснені операції з управління державним боргом** складається на підставі даних обліку операцій з державним боргом, із зазначенням кодів бюджетної класифікації, з розподілом на операції за внутрішнім та зовнішнім державним боргом, і містить інформацію щодо:

- проведених операцій з управління державним боргом;
- сум операцій у гривнях, у разі проведення операцій в іноземній валюті – у гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату проведення операцій.

**Інформація про стан місцевих боргів** складається на підставі зведених даних звітності про виконання місцевих бюджетів в розрізі кодів класифікації боргу за типом боргового зобов'язання за складовими:

- внутрішній борг місцевих бюджетів;
- зовнішній борг місцевих бюджетів.

**Інформація про стан гарантованих відповідно АР Крим, територіальними громадами боргів** складається на підставі зведених даних звітності про виконання місцевих бюджетів, з розподілом на внутрішній та зовнішній гарантований відповідно АР Крим, територіальними громадами борг. В Інформації відображаються боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

**Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України** складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету на підставі зведених даних про виконання державного бюджету, і містить інформацію щодо:

- сум бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на поточне функціонування органів державної влади, бюджетних установ, поточні міжбюджетні трансферти та видатки на фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, а також інші видатки, не віднесені до видатків розвитку та нерозподілених видатків, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Мініфіну від 14.01.2011 № 11;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на оплату праці;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

**Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України** складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та функціональної класифікації видатків

та кредитування бюджету на підставі зведених даних про надання та повернення кредитів, і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- наданих з початку звітного року кредитів з загального та спеціального фондів державного бюджету;
- повернутих до загального та спеціального фондів державного бюджету кредитів.

**Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями** складається за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, які визначені Законом України про Державний бюджет України, в розрізі адміністративно-територіальних одиниць на підставі даних головних розпорядників бюджетних коштів, і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального фонду, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального фонду державного бюджету, що були проведені протягом звітного періоду.

**Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів** складається за кодами програмної та функціональної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі місцевих та апеляційних судів на підставі зведених даних про виконання державного бюджету та даних Державної судової адміністрації України за програмою “Здійснення правосуддя місцевими судами”, і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені протягом звітного періоду;
- видатків споживання загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та

- витрат (видатків) споживання Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11;
- видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року на оплату праці;
  - видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
  - видатків розвитку загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

**Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання з державного бюджету і коштів, що передаються до державного бюджету) та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами** складається на підставі інформації щодо фактично переданих коштів по міжбюджетним трансфертам, отриманої від Управління міжбюджетних відносин та моніторингу видатків місцевих бюджетів ДКСУ, і містить інформацію про:

- розрахункові обсяги доходів, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- планові показники, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- нормативи, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- суми дотації вирівнювання, передані з початку звітнього року з державного бюджету;
- суми коштів, що передано з початку звітнього року до державного бюджету.

**Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій) з Державного бюджету України місцевим бюджетам** складається на підставі інформації



щодо фактично переданих коштів по міжбюджетним трансфертам, і містить інформацію про:

- планові показники, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми додаткових дотацій, переданих з початку звітного року з державного бюджету;
- планові показники загального та спеціального фондів, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми субвенцій, переданих з початку звітного року з загального та спеціального фондів державного бюджету.

Перелік додаткових дотацій та субвенцій у звіті наводиться відповідно до Закону України про Державний бюджет України.

**Інформація про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та нормативи її щомісячних відрахувань** складається на підставі інформації щодо фактично переданих коштів по міжбюджетним трансфертам, і містить інформацію про:

- розрахунковий обсяг доходів, затверджений Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- нормативи, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми субвенції, передані з початку звітного року з державного бюджету.

**Інформація щодо кредитів (позик), що залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів)** складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кредиторів та інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок кредиту (позики), на підставі даних, отриманих від Мінфіну. Перелік кредиторів та інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок кредиту (позики) наводиться відповідно до Закону України про Державний бюджет України.

**Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку** складається в розрізі Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів ДКСУ, і містить дані щодо:

- планових показників загального фонду державного бюджету, з урахуванням змін, внесених протягом звітного року;
- переданих протягом звітного періоду (року) розпорядникам бюджетних коштів відкритих асигнувань загального фонду державного бюджету для здійснення видатків за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку;
- касових видатків загального фонду державного бюджету, що були проведені протягом звітного періоду (року).

Проведене дослідження чинного порядку складання фінансової та бюджетної звітності дає можливість зробити такі висновки:

- існуючі форми звітності формуються відповідно до законодавства із урахуванням вимог користувачів інформації;
- чинна звітність виокремлює фінансову та бюджетну звітність, форми якої затверджені Мінфіном;
- з метою запровадження НП(С)БОДС щодо формування фінансової звітності та уникнення дублювання звітних форм потребують перегляду нормативні документи, якими регулюються питання складання фінансової звітності.

### **3.2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Зміни, що відбуваються на сучасному етапі в бухгалтерському обліку України, обумовлюються вимогами, що ставляться до інформації заінтересованими користувачами. Різними групами користувачів звітна інформація використовується в процесах оцінки, аналізу та прогнозування умов і результатів господарювання як окремих суб'єктів господарювання, так і галузі та держави загалом. Вплив фінансової звітності на ефективність прийняття рішень визначається тим, наскільки об'єктивно вона відповідає запитам користувачів.

У ринковій економіці фінансова звітність суб'єктів державного сектору має велике значення для користувачів фінансової інформації як основне джерело інформації про їх діяльність та фінансовий стан. Фінансова звітність державного сектору України має забезпечувати інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі;
- рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

У фінансових звітах надається інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

Така інформація корисна для користувачів, які оцінюють здатність суб'єкта господарювання продовжувати надавати товари та послуги на відповідному рівні, та рівень ресурсів, який, можливо, необхідно буде надати суб'єктові господарювання в майбутньому, аби він міг продовжувати виконувати зобов'язання з надання послуг.

Фінансова звітність загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору призначена також надавати інформацію про те, чи були ресурси отримані та використані відповідно до законодавчо прийнятого бюджету.

МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів" до фінансової звітності суб'єктів державного сектору висуває такі базові вимоги: достовірне подання та відповідність МСБОДС; безперервність; послідовність подання; суттєвість та об'єднання; згортання, порівняльна інформація та своєчасність.

**Достовірне подання та відповідність МСБОДС** передбачає, що фінансові звіти суб'єктів державного сектору повинні достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та гро-

шові потоки суб'єкта господарювання. Таку достовірність та правдивість інформації може забезпечити належне застосування МСБОДС разом з розкриттям додаткової інформації (за необхідності).

**Безперервність** передбачає, що фінансові звіти суб'єктів державного сектору мають бути складені за принципом "припущення безперервності", який означає, що суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність буде продовжуватись безперервно впродовж певного часу. Якщо фінансові звіти складаються без дотримання припущення безперервності, то цей факт слід розкривати з поясненням підстав, що застосовуються для складання фінансових звітів і причин, з яких суб'єкт господарювання не вважається безперервно діючим.

**Послідовність подання** означає, що виклад та класифікація статей у фінансових звітах повинні бути послідовними упродовж певного часу – від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливе лише у випадку суттєвих змін у характері операцій та процедурі подання фінансових звітів за умови, що зміни сприятимуть більш відповідному поданню подій та операцій.

**Суттєвість та об'єднання** передбачає, що статі, які є суттєвими за характером, слід подавати у фінансових звітах окремо. Статі, які є суттєвими за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті МСБОДС інформація є суттєвою, якщо її нерозкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності.

**Згортання** передбачає, що статі: активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший МСБОДС вимагає або дозволяє згортання; доходів та витрат не слід згортати, за винятком випадків, коли виключно МСБОДС вимагає чи дозволяє це, або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими.

**Порівняльна інформація** означає, якщо МСБОДС не дозволяє або не вимагає іншого у фінансових звітах слід розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всіма цифровими даними, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких цей МСБОДС застосовується вперше. У разі змін у поданні або класифікації статей фінансових звітів порівняльні суми слід (якщо це можливо) пере класифікувати для забезпечення зіставності з поточним періодом, з наступним розкриттям інформації про характер, суму та

причину будь-якої перекласифікації. Якщо перекласифікація порівнюваних сум унеможлиблюється, суб'єкт господарювання повинен розкрити її причину та характер змін, які б могли статися, якби суми були перекласифіковані.

**Своєчасність** означає, що корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються у розпорядження користувачів протягом певного періоду після дати звітності, тобто своєчасно.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для державного сектору в Україні визначено БКУ та Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

В Україні якісні характеристики фінансової звітності для суб'єктів державного сектору сформульовані і законодавчо закріплені з прийняттям НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, в якому перелічені вимоги до якості інформації, що наводиться у фінансовій звітності, без їх відповідного визначення.

Так, згідно з НП(С)БОДС 101 інформація, що подається у фінансових звітах, повинна бути достовірною і однозначно тлумачитися її користувачами, за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Вона має надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти суб'єкта державного сектору за різні періоди; фінансові звіти різних суб'єктів державного сектору.

Така звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та викривлень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

У фінансовій звітності слід розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всієї цифрової інформації<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

Вимогу відносно того, щоб інформація була дохідливою, можна сформулювати як зрозумілість інформації для користувача, який має певний рівень знань.

Зрозуміла інформація розрахована на її однозначне трактування користувачами за умови, що вони володіють достатніми знаннями і зацікавлені у сприйманні цієї інформації. Однак будь-яка істотна інформація не повинна виключатися з фінансових звітів на підставі припущення, що деяким користувачам буде складно її зрозуміти.

Наступною якісною характеристикою інформації є її доречність. Інформація вважається доречною, якщо вона стосується справи, впливає на економічні рішення користувачів і допомагає їм оцінювати минулі, теперішні і майбутні події, підтверджувати або коригувати минулі оцінки. Зокрема, на доречність інформації впливають її зміст, суттєвість, своєчасність, цінність для прогнозування. Враховуючи, що для вітчизняного обліку поняття доречності інформації є новим, визначення критеріїв доречності сприятиме його практичній реалізації.

На нашу думку, вимога суттєвості є основною складовою вимоги доречності. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність чи неправильна оцінка можуть вплинути на економічні рішення користувачів; суттєвість залежить від обсягу статті і помилки, припущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням<sup>1</sup>.

Однак деякі вчені вважають, що при дотриманні принципу суттєвості окремі події в обліку не відображаються взагалі, що суперечить сутності бухгалтерського обліку. Так, на думку А. Кашаєва та О. Островського, "навряд чи це таке важливе і основне положення, що його слід підносити до рангу принципу бухгалтерського обліку. Це, швидше, нечастий виняток з чинних правил. Та й назва його невдала"<sup>2</sup>.

Своєчасність інформації означає, що вся значима інформація повинна бути своєчасно включена до фінансового звіту, інакше вона не відобразатиме реального стану речей.

До критеріїв доречності інформації слід також віднести цінність її для прогнозування. Прогностична цінність означає, що інформація

<sup>1</sup> Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. ; за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с.

<sup>2</sup> Кашаев А. О принципах бухгалтерского учета / А. Кашаев, О. Островский // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 11. – С. 58–63.

має бути достатньо надійною підставою для оцінки майбутніх перспектив розвитку суб'єкта державного сектору з позицій інтересів користувачів і правильності (підтвердження або коригування) раніше зроблених прогнозів відносно показників звітного періоду.

Інформація є доречною, якщо вона – суттєва і своєчасна для користувачів та забезпечує прийняття економічно обґрунтованих рішень.

Також якісною характеристикою інформації є її достовірність (надійність). Інформація є достовірною, якщо вона не містить суттєвих помилок і необ'єктивних суджень чи пристрасних оцінок і правдиво відображає господарську діяльність.

Однією з вимог достовірності інформації є її повнота. У фінансових звітах вона має бути повною в межах суттєвості і витрат, пов'язаних з її одержанням.

Нейтральність інформації означає, що вона не повинна надаватися вибірково, містити певні оцінки з метою досягнення наперед визначеного результату.

Вимога превалювання сутності над формою полягає в тому, що облік операцій і відображення їх у звітності слід здійснювати відповідно до їх економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

У зв'язку з цим, на думку С. Ф. Голова, наявність або відсутність документів чи законодавчих актів не завжди є підставою для відображення операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності<sup>1</sup>.

Часто у складі вимог до якості інформації виділяють принцип обачності як складову якісних характеристик або як критерій достовірності інформації.

Не можна недооцінювати вимогу ефективності інформації (співвідношення витрат і вигід від одержання інформації), яка відсутня в українському законодавстві.

Вимога ефективності передбачає, що вигоди зовнішніх користувачів від одержання інформації повинні перевищувати затрати на її отримання. Однак вигоди користувачів важко представити у кількісному виразі.

<sup>1</sup> Голова С. Трансформація отчетности украинских предприятий в соответствии с международными стандартами учета / С. Голова // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 2. – С. 17–24; № 3. – С. 6–16.

Деякі фахівці<sup>1</sup> до вимоги достовірності відносять придатність інформації до перевірки. На нашу думку, цей критерій є ознакою об'єктивності інформації, тому, як окрему ознаку, її можна не виділяти.

Останньою якісною характеристикою інформації є її зіставність.

Зіставність характеризує можливість користувачів порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди і фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наявність відповідної інформації за попередні періоди, надання інформації про облікову політику підприємства та її зміни. Зіставність досягається відносною стабільністю облікової політики підприємства, тобто незмінністю без крайньої потреби, а також послідовністю її застосування.

Таким чином, якісні характеристики облікової інформації визначають корисність даних фінансової звітності для користувачів. У цілому виконання всіх вимог до якості облікової інформації має дати в результаті правдивий, повний і корисний звіт про діяльність державного сектору.

Головною вимогою до якості інформації є вимога про те, щоб вона задовольняла користувачів інформації. Тому, система інформаційного забезпечення повинна бути націлена не лише на внутрішнє використання і прийняття управлінських рішень, але й на задоволення інтересів зовнішніх користувачів інформації.

В умовах планової економіки звітність була засобом перевірки виконання планів, державних замовлень, правильності відрахувань до державного бюджету та збору статистичної інформації. При цьому до звітності ставились такі вимоги:

- сувора уніфікація;
- орієнтація на показники, які відображають виконання виробничих завдань;

---

<sup>1</sup> Коцупатрий М. Організація, складання, затвердження і подання річної бухгалтерської звітності / М. Коцупатрий // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 20; Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.; Радуцкий А. Концепция финансовой отчетности в США / А. Радуцкий // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 11. – С. 34–37; Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бред; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.



– розрахунок бази оподаткування та інших відрахувань до бюджету<sup>1</sup>.

Це відповідним чином визначало і її функції.

В державному секторі звітність служить засобом перевірки виконання показників, затверджених у бюджеті (кошторисах бюджетних установ), державних замовлень та збору статистичної інформації. При цьому до звітності висувались такі вимоги:

- сувора уніфікація;
- орієнтація на показники, які відображають виконання виробничих завдань<sup>2</sup>.

Це відповідним чином визначало і її функції.

В сучасних умовах бухгалтерський облік виконує науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регулюючу, правового захисту, прогностичну функції. Кожен елемент методу бухгалтерського обліку має декілька функцій, а кожна функція може виконуватися за допомогою декількох елементів методу обліку. У повній мірі відноситься це і до звітності. На сьогодні основними напрямками удосконалення фінансової звітності має стати значне підсилення інформаційної, науково-пізнавальної та прогностичної функції. Метою перших двох є ліквідація інформаційного вакууму для користувачів та наукове пізнання фактів діяльності суб'єктів державного сектору; взаємозв'язків та взаємозалежностей між фактами; пізнання прихованої в них суті.

Прогностична функція є наслідком інтеграції функцій менеджменту та методів обчислення економічних показників, що характеризують кінцеві фінансові результати в майбутньому. Таке обчислення параметрів конкретних показників дає можливість прогнозувати фінансові результати основної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Вона є похідною від інформаційної та пізнавальної функції і свідчить про розширення можливостей інформаційного потенціалу обліку і звітності та їх використання в суспільному масштабі.

Розуміння функцій звітності є необхідною передумовою визначення її суті і завдань.

<sup>1</sup> Финансовый менеджмент / Е. С. Стоянова, И. Т. Балабанов, К. В. Быкова и др. – М. : Перспектива, 1997. – 574 с.

<sup>2</sup> Там же.

Завдання ДКСУ, в тому числі щодо ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів (кошторисів бюджетних установ) з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, визначені у ст. 43 Кодексу та Положенні про Державну казначейську службу України, затверджене указом Президента України від 13.04.2011 № 460/2011.

ДКСУ веде бухгалтерський облік усіх надходжень Державного бюджету України (ч. 2 ст. 45 та ч. 2 ст. 78 БКУ).

Усі надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників (ч. 4 ст. 56 БКУ). У бухгалтерському обліку відображаються всі активи та зобов'язання держави. Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи ДКСУ у порядку, встановленому Мінфіном. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави. Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України (ч. 2 ст. 56 БКУ)<sup>1</sup>.

Статтю 58 “Звітність про виконання Державного бюджету України” Кодексу визначено, що:

- звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність;
- фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації;
- форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України;
- зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються ДКСУ, яка забезпечує достовірність інформації про його виконання;

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

– звітність про виконання Державного бюджету України є операційною, місячною, кварталною та річною.

Характеристика складових звітності про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Характеристика складових звітності про виконання  
Державного бюджету України**

Критерії	Вид звітності	
	Фінансова	Бюджетна
Нормативна база	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Бюджетна класифікація
Орган, що затверджує форми звітності	Міністерство фінансів України	Міністерство фінансів України
Орган, що встановлює порядок заповнення форм звітності	Міністерство фінансів України	Міністерство фінансів України

Складено автором.

Державні цільові фонди (Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань), з точки зору державного регулювання бухгалтерського обліку, перебувають в окремому законодавчому полі. Кожен Фонд керується окремими законодавчо-нормативними актами, які регулюють питання організації бухгалтерського обліку та звітності і формують власну звітність, яка за своєю структурою відрізняється.

У п. 2.3.1 Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 9 лютого 2012 р. за № 196/20509 (далі – Порядок 44) визначено, що до складу фінансової звітності Державних цільових фондів входить баланс, форма та по-

рядок заповнення якого встановлюються нормативно-правовими актами відповідних Фондів.

Неврегульованість на законодавчому рівні питання щодо визначення загальних підходів та запровадження єдиної методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів фондів призводить до неможливості консолідації фінансової звітності про виконання бюджетів фондів. Свідченням такого стану є наведена у додатку Р інформація про структуру статей балансу державних цільових фондів.

Наведена у додатку Р інформація дає можливість зробити висновок, що структури балансів Державних цільових фондів не збігаються навіть за розділами активу і пасиву не кажучи про статті балансу. Так, актив балансу Пенсійного фонду України включає такі розділи: “Грошові кошти”, “Розрахунки” і “Видатки” та не містить інформації про необоротні та оборотні активи. Структура статей розділів “Необоротні активи” та “Оборотні активи” трьох інших фондів теж відрізняється між собою. Аналогічно не збігається і структура пасиву балансу як за розділами, так і за статтями. Зазначене не дає змоги отримати інформацію про майновий стан державного сектору України в цілому.

У зв'язку зі складністю оцінки та обліку цілий ряд об'єктів власності та зобов'язань тривалий час не включався до звітності органів влади. Реалізація принципу визначення об'єкта звітності потребує проведення інвентаризації таких активів і зобов'язань, як земля, лісові та водні ресурси, об'єкти інфраструктури, умовні соціальні зобов'язання та ін. Залежно від можливості грошової оцінки та ліквідності “специфічних” активів і зобов'язань вони можуть відображатися як у звіті про фінансовий стан (баланс), так і в окремих додатках. Найбільший пріоритет з позиції обліку та звітності мають активи і зобов'язання, з якими пов'язані істотні доходи або витрати суб'єктів державного сектору.

Має бути проведена суцільна або поступова інвентаризація основних засобів, яка гарантує перевірку кожного об'єкта основних засобів, врахованого в балансі, що включаються до консолідованої фінансової звітності установ, як мінімум один раз на п'ять років. Результати інвентаризації також можуть використовуватися для переоцінки основних засобів.

Відносно “специфічних” активів і зобов’язань суб’єктів державного сектору України (земля, природні ресурси, об’єкти інфраструктури, умовні соціальні зобов’язання тощо), які не враховуються у фінансовій звітності з тих чи інших причин, слід проводити роботу з їх виявлення, визначення методології обліку та включення до фінансової звітності, починаючи з найбільш ліквідних.

У фінансовій звітності має бути розкрита інформація про всі зміни, внесені в затверджений бюджет.

Хоча фактичне виконання бюджету має відповідати останньому затвердженому варіанту з урахуванням всіх змін, якщо такі проводилися протягом звітного періоду, підсумкова звітність повинна відображати всі внесені зміни із зазначенням причин і обставин таких змін. Велика кількість змін може свідчити про низьку якість планування, слабкості його механізму і високої невизначеності та динамічності зовнішніх факторів.

Затверджені показники фінансового плану та фінансові показники, що формуються на основі чинних стандартів обліку, мають відповідати один одному. Рекомендується повна відповідність затверджуваних показників фінансового плану (бюджету, кошторису) та показників звітності про виконання фінансового плану (бюджету, кошторису).

При переході на облік за методом нарахування розподіл бюджетних коштів також має затверджуватися на основі показників, які передбачають метод нарахування. Не слід допускати додавання чи включення у фінансовий план і у звітність про виконання фінансового плану (бюджету, кошторису) показників, сформованих за різними принципами обліку. Насамперед, при консолідації бюджетних і цільових коштів необхідно стежити за застосуванням одного методу обліку – нарахування, касового або їх комбінації. Якщо на проміжному етапі неможливо встановити єдині принципи обліку для бюджетних та цільових коштів, необхідно забезпечити адекватний перерахунок показників з метою їхньої порівнянності.

З метою найбільш повної відповідності потребам користувачів фінансової інформації про діяльність органів влади стандартна фінансова звітність може містити ретроспективну інформацію за попередні два–три роки. Розкриття історичної фінансової інформації полегшує оцінку зміни фінансового стану та результатів.

Відсутність єдиного методу у відображенні в бухгалтерському обліку операцій, які здійснюються в державному секторі, не дає змоги одержувати повну, достовірну і прозору інформацію про фінансовий стан держави та прогнозувати вплив здійснюваних операцій на фінансову стійкість суб'єктів державного сектору.

Процес реформування системи бухгалтерського обліку в Україні триває. Більшість науковців та фахівців у сфері обліку погоджуються з думкою про те, що сформована в Україні облікова система потребує вдосконалення, модернізації, переходу на єдині уніфіковані методологічні засади<sup>1</sup>. В. М. Метелиця виокремлює такі передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: ефективне управління, прозорість, поява нових інформаційних технологій, розповсюдження міжнародних стандартів<sup>2</sup>. А. Фаріон вказує, що відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та МСБОДС пов'язані насамперед із особливостями бюджетного процесу в Україні, а саме касовим методом виконання бюджетів<sup>3</sup>. Так, у системі обліку виконання бюджетів немає даних про майновий стан органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади та держави у цілому. Стан та рух основних засобів та запасів обліковується у бухгалтерському обліку бюджетними установами. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах також потребує удосконалення, оскільки існують відмінності в організаційній структурі бухгалтерських служб і процедурах документообігу, автоматизації облікових операцій<sup>4</sup>. Наведена інформація є підтвер-

<sup>1</sup> *Чемерис О. М.* Управлінські аспекти удосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О. М. Чемерис [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc\\_pdf/Chemerys.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf).

<sup>2</sup> *Метелиця В. М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В. М. Метелиця [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_4/18\\_Metel.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf).

<sup>3</sup> *Фаріон А.* Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора економіки / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14–15. – С. 278–296.

<sup>4</sup> *Борисова Н. В.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н. В. Борисова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm).

дженням проблем чинної системи бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі України та необхідності її модернізації в процесі здійснення реформи.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів<sup>1</sup>.

Фінансово-економічні інтереси користувачів щодо діяльності державного сектору загалом та конкретних його суб’єктів зокрема безпосередньо визначають рівні показників фінансової звітності. Так, на рівні держави, необхідною є інформація про активи державного сектору та його зобов’язання (боргові зобов’язання, їх структура та терміни погашення), на рівні міністерств та відомств актуальною є інформація як про активи та зобов’язання держави в цілому, так і по відповідній галузі зокрема, постачальників і покупців цікавить надійність ділових зв’язків з суб’єктом. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” фінансова звітність повинна забезпечувати задоволення інформаційних потреб користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов’язання;
- забезпеченості зобов’язань підприємства;
- визначення суми дивідендів<sup>2</sup>.

На нашу думку, перелік інформаційних запитів, що наводиться в цьому законодавчому акті та визначає мету і склад фінансової звітності є неповним, та враховує насамперед запити інвесторів та кредиторів. З метою забезпечення прав всіх користувачів доцільно сформулювати в цьому Законі положення, що жодна група користувачів не повинна мати пріоритету щодо змісту фінансової звітності

---

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40.

<sup>2</sup> Там само.

та визначити інформаційні запити щодо задоволення потреб користувачів фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Більшість науковців поділяють користувачів бухгалтерської фінансової звітності на зовнішніх та внутрішніх. А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулін вважають, що, з одного боку, існує група основних – безпосередньо заінтересованих в ній користувачів: власники, кредитори, постачальники, податкові органи, покупці, адміністрація, працівники підприємств; з другого – неосновні партнерські групи, що безпосередньо не заінтересовані в діяльності підприємств, але повинні по договору захищати інтереси першої групи користувачів – аудиторські фірми, консультанти, біржі, юристи, преса, асоціації, профспілки та ін.<sup>1</sup>

В. В. Ковальов виокремлює три укрупнені групи користувачів: користувачі зовнішні по відношенню до конкретного підприємства; самі підприємства (точніше управлінський персонал); власне бухгалтери, як представники цієї професії<sup>2</sup>.

Деякі економісти поділяючи в загальному всіх користувачів на дві категорії: внутрішні та зовнішні, визначають серед останніх дві групи: користувачів безпосередньо заінтересованих в діяльності підприємства і користувачів опосередковано заінтересованих в ній<sup>3</sup>.

В. В. Собко, В. П. Завгородній серед користувачів бухгалтерської інформації виокремлюють: адміністрацію; користувачів з прямими фінансовими інтересами; користувачів з непрямими фінансовими інтересами<sup>4</sup>.

Найбільш повну класифікацію користувачів інформації фінансових звітів державного сектору наведено в МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”, де передбачається, що “фінансові звіти є структурованим поданням фінансового стану та операцій, здійснених суб'єктом господарювання. Цілі фінансових звітів загального призначення –

<sup>1</sup> Шеремет А. Д. Финансы предприятий : учеб. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М. : Инфра-М, 1999. – 343 с.

<sup>2</sup> Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 768 с.

<sup>3</sup> Бандурка А. М. Финансово-экономический анализ : учебник / А. М. Бандурка, И. М. Червяков, О. В. Посылакина ; Университет внутренних дел МВД Украины. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – 394 с.

<sup>4</sup> Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.



надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті та оцінюванні рішень про розподіл ресурсів. Зокрема, метою фінансових звітів загального призначення у державному секторі є надання інформації, корисної для прийняття рішень, та наочно показувати підзвітність суб'єкта для господарювання за ввірені йому ресурси шляхом:

- а) надання інформації про джерела, розподіл та напрями використання фінансових ресурсів;
- б) надання інформації про те, як суб'єкт господарювання фінансував свою діяльність і задовольняв потреби в грошових коштах;
- в) надання інформації, корисної при оцінюванні здатності суб'єкта господарювання фінансувати свою діяльність та виконувати всі зобов'язання;
- г) надання інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання та зміни в ньому;
- г) надання сукупної інформації, корисної при оцінюванні результатів діяльності суб'єкта господарювання з погляду витрат, ефективності та досягнень”.

Аналітичний процес, який лежить в основі прийняття управлінських рішень, передбачає використання різноманітної інформації та даних. Залежно від тих чи інших потреб та можливостей отримання користувачами інформації, що необхідна для прийняття обґрунтованих рішень, існують різні її джерела. Очевидно, що фінансова звітність містить найбільший обсяг інформації. Проте досить велика частина інформації реалізується через інші методи бухгалтерського обліку, а також надходить із зовні та характеризує зовнішнє середовище.

Загалом система інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень являє собою безперервний та цілеспрямований добір необхідних інформаційних показників, що використовуються для оцінювання, аналізу, планування, а також підготовки відповідних управлінських рішень за всіма напрямками фінансово-господарської діяльності суб'єкта державного сектору. Розуміння ролі і місця фінансової звітності в цій системі сприяє ефективній її реалізації, а також визначенню структури і змісту звітних форм.

Дослідження економічної сутності категорії “звітність” дає можливість стверджувати, що це питання досить часто висвітлюється в працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів. Сам

термін “звітність” у широкому розумінні означає “сукупність відомостей про результати й умови роботи підприємств та організацій за певний період часу”<sup>1</sup>.

При розгляді звітності як економічної категорії М. В. Кужельний, В. Г. Линник виокремлюють два напрями її інтерпретації: “З одного боку вона є економічною інформацією про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. З другого – звітність, як елемент методу бухгалтерського обліку – це метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства”<sup>2</sup>.

В. П. Дудко, Т. М. Ковальчук дають визначення звітності як сукупності показників обліку, які відображаються у формі певних таблиць і характеризують результати господарської діяльності підприємства (установи, організації) за певний період<sup>3</sup>.

Дослідження поглядів вчених і практиків-фахівців з бухгалтерського обліку окреслює досить велику різноманітність класифікаційних ознак, причому більшість з них повторюються. Зокрема, Т. М. Джиджиристий, Я. М. Баренгольц, Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, О. І. Малишкін, В. Ф. Палій, Н. П. Кондраков, В. П. Дудко та ін. класифікують звітність за змістом і джерелами інформації: бухгалтерська, статистична, оперативна. А. Т. М. Джиджиристий, Я. М. Баренгольц, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, П. Т. Саблук, Н. М. Грабова, М. В. Кужельний, Н. П. Кондраков – за періодичністю складання: внутрішньорічна, річна. Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Н. П. Кондраков – за ознакою узагальнення даних: первинна, зведена, консолідована. Крім того, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, А. Д. Шеремет класифікують звітність за ознакою охоплення всіх видів діяльності: загальна, спеціальна; Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, В. Ф. Палій – за призначенням: внутрішня, зовнішня; Ф. Ф. Бутинець – за роллю в народному господарстві: загальнодержавна, внутрішньогалузева та ступенем використання обчислювальної техніки та способом відправлення: поштова, телеграфна, електронна.

<sup>1</sup> Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : ИНЭ, 1999. – 574 с.

<sup>2</sup> Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Линник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.

<sup>3</sup> Дудко В. П. Бухгалтерський облік в умовах різних форм власності і господарювання / В. П. Дудко, Т. М. Ковальчук. – Чернівці : Рута, 1998. – 197 с.

За об'єктом узагальнення даних розрізняють одиничну, зведену та консолідовану звітність.

Щодо двох останніх, то принциповим є розуміння відмінностей в меті та завданнях при їх формуванні. Зведена звітність складається міністерствами, іншими центральними органами управління (за територіальною та галузевою ознакою).

Консолідована звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Значення бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні і прийнятті управлінських рішень обумовлює необхідність глибшого дослідження основ її регулюванню. В ринковій економіці завдання бухгалтерського обліку, а відповідно і фінансової звітності, докорінно змінюються адекватно змінам, які відбуваються в характері і цілях діяльності суб'єктів державного сектору (досягнення максимального результату при мінімальних затратах). На фінансову звітність покладається вирішення такого завдання: надавати інформацію про склад ресурсів і джерел їх формування, а також зміни, що відбуваються в них. Ця інформація повинна задовольняти всі вимоги користувачів, незалежно від їх інформаційних потреб.

Критерієм оцінювання якості виконання завдань є ступінь впливу на прийняття управлінських рішень.

Ці та інші завдання, які можуть виникнути в процесі розвитку ринкової економіки, можуть бути вирішені лише в умовах дотримання основних вимог, що висуваються до звітності та встановлення уніфікованого організаційного забезпечення процесу складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, дані якої є наслідком уніфікованого організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Організація бухгалтерського обліку являє собою специфічний вид діяльності з управління бухгалтерським обліком<sup>1</sup>. Питання організації бухгалтерського обліку в цілому, та в бюджетній сфері зокрема, розглядалось досить обмежено. Більшість публікацій відносять ся до сфери підприємницької діяльності.

Таке становище було передумовою проведення реформи бухгалтерського обліку у державному секторі України, одним з напрямів

<sup>1</sup> Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – 2-ге вид. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 6.

реалізації якої було розроблення та у перспективі запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору з урахуванням норм МСБОДС. З метою врегулювання зазначених проблем та враховуючи, що система бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки, оскільки має надавати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, сформовану відповідно до міжнародних вимог і стандартів Україна реалізовує Стратегію модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007–2015 роки.

В рамках реалізації Стратегії затверджені національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному, які будуть застосовуватись суб'єктами державного сектору. Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Мінфін, який забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, ДКСУ та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Загальна кількість суб'єктів державного сектору, які будуть застосовувати НП(С)БОДС складає більше 56,7 тис. органів, з яких:

- розпорядників коштів державного бюджету – 14,3 тис. установ;
- розпорядників коштів місцевих бюджетів – 40,4 тис. установ;
- державні цільові фонди та їх територіальні органи – 2 тис. установ.

Питома вага суб'єктів державного сектору, які будуть застосовувати НП(С)БОДС представлена на рис. 3.3.

Запровадження НП(С)БОДС є важливою передумовою для ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в державному секторі на міжнародному рівні.

Відповідно до МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” повний комплект фінансової звітності містить такі звітні форми:

- звіт про фінансовий стан (баланс або звіт про активи та зобов'язання);
- звіт про фінансові результати (звіт про доходи та витрати/звіт про дохід/звіт про операційну діяльність);
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі;
- облікову політику та примітки до фінансових звітів (допоміжний перелік).

Сьогодні в міжнародній практиці для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державному секторі використовується 32 стандарта бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі. На українську мову перекладено лише 26 міжнародних стандартів, з яких 10 регламентують питання складання звітності, а саме:

- МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”.
- МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів”.
- МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання”.
- МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”.
- МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.
- МСБОДС 14 “Події після дати звітності”.
- МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”.
- МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін”.
- МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор”.
- МСБОДС 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”.

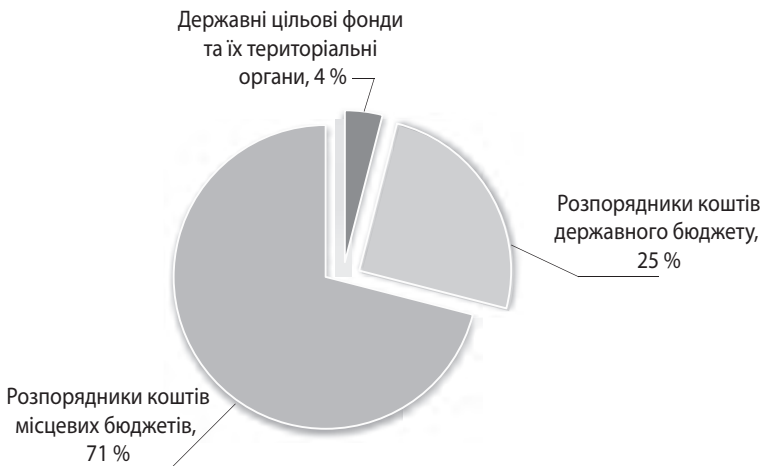


Рис. 3.3. Питома вага суб’єктів державного сектору, які будуть застосовувати НП(С)БОДС

Складено автором.

В Україні нині розроблено та затверджено 4 НП(С)БОДС, які регламентують питання звітності, а саме:

- НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”.
- НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”.
- НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами”.
- НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.

На сьогодні, склад, зміст, методологія розрахунку окремих показників, а також порядок і строки подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору регламентуються чинними нормативними актами, а після запровадження НП(С)БОДС буде регламентуватись ними.

НП(С)БОДС 101 визначає, що фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” (наказ Мінфіну від 28.12.2009 № 1541, у редакції наказу Мінфіна від 24.12.2010 № 1629, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20.01.2011 за № 95/18833) затверджено форми фінансової звітності:

- 1) Баланс (форма № 1-дс);
- 2) Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс);
- 3) Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс);
- 4) Звіт про власний капітал (форма № 4-дс), та визначено основні вимоги для суб'єктів державного сектору, які мають враховуватись ними при складанні фінансової звітності.

У **першому розділі** НП(С)БОДС 101 визначено, що цей стандарт визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. Його норми застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.

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.

У цьому розділі стандарту дано визначення термінів, наведених у НП(С)БОДС.

**Другий розділ** “Облікова політика” регламентує вимоги до визначення облікової політики та передбачає, що облікова політика визначається на основі НП(С)БОДС. Облікова політика суб'єкта

державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінювання, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС.

Якщо НП(С)БОДС передбачено застосування декількох методів оцінювання, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

**Третій розділ** “Принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності” НП(С)БОДС 101 визначає, що фінансова звітність формується з дотриманням таких принципів: автономності суб'єкта державного сектору; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання змісту над формою; єдиного грошового вимірника.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому, та надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти суб'єкта державного сектору за різні періоди; фінансові звіти різних суб'єктів державного сектору. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і однозначно тлумачитися її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору не може перевищувати 12 місяців (бюджетного року). Звітним періодом суб'єкта державного сектору, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

**Четвертий розділ** НП(С)БОДС 101 визначає, що фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

У фінансовій звітності наводиться стаття, якщо вона відповідає таким критеріям: є ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

При ліквідації суб'єкт державного сектору складає фінансовий звіт в обсязі річної фінансової звітності.

У **розділах п'ятому – восьмому** НП(С)БОДС 101 визначено основні вимоги до заповнення балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів.

**Дев'ятий розділ** “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” визначає, що пов'язаними сторонами є:

- контролюючий суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного сектору, який прямо або опосередковано перебуває під контролем цього суб'єкта державного сектору;
- контрольований суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного сектору, який прямо або опосередковано контролює цей суб'єкт державного сектору;
- суб'єкт господарювання – одержувач бюджетних коштів та суб'єкт державного сектору – розпорядник бюджетних коштів за бюджетною програмою;
- суб'єкт господарювання, який належить до сфери управління суб'єкта державного сектору, та суб'єкт державного сектору, у сфері управління якого перебуває цей суб'єкт господарювання.

До операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать: надання та отримання послуг; придбання або передача/продаж товарів, робіт, інших активів; придбання або передача/продаж нерухомого майна; орендні операції; фінансові операції; передача зобов'язань.

**Десятий розділ** “Події після дати балансу” НП(С)БОДС 101 визначає, що події після дати балансу, які уточнюють інформацію про операції, відображені у бухгалтерському обліку протягом звітного періоду, яка впливає на визнання та оцінку доходів, витрат, активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, можуть потребувати коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансової звітності. Зо-



крема, до таких подій належать: переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про суттєве завищення їх вартості, визначеної на дату балансу; продаж запасів, що свідчить про необґрунтоване завищення чистої вартості їх реалізації на дату балансу; прийняття рішення про перерозподіл доходів; прийняття рішення про списання заборгованості, стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до викривлення даних фінансової звітності, тощо.

Події, що відбуваються після дати балансу та вказують на умови, які виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, розкриваються в примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: прийняття рішення щодо реорганізації або припинення діяльності суб'єкта державного сектору; істотні придбання і продаж активів; знищення (втрата) активів суб'єкта державного сектору внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої події; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність суб'єкта державного сектору, тощо.

Якщо події після дати балансу свідчать про ймовірність припинення діяльності суб'єкта державного сектору або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

**Розділ одинадцятий** “Розкриття інформації у фінансовій звітності” визначає основні складові, які має містити фінансова звітність, а саме: інформацію про суб'єкт державного сектору; дату звітності та звітний період; дані про валюту звітності та одиницю її виміру; відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року; іншу інформацію (про облікову політику суб'єкта державного сектору та її зміни, консолідацію фінансових звітів, припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності, обмеження щодо володіння активами, участь у спільних підприємствах, виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування, переоцінку статей фінансових звітів тощо).

Інформація про суб'єкт державного сектору, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає: найменування, організаційно-правову форму та місцезнаходження суб'єкта державного сектору; короткий опис основної діяльності суб'єкта державного сектору; код відомчої класифікації бюджету, назву органу управління, у віданні якого перебуває суб'єкт державного сектору; середню кількість

працівників суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду; дату затвердження звітності та назву суб'єкта державного сектору, що її затвердив.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

У примітках до фінансової звітності також розкривається інформація:

- не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але обов'язкова згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- котра містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності;
- про орган, який має повноваження згідно із законодавством вносити зміни до фінансової звітності після оприлюднення;
- про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки;
- про події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності;
- про виконання бюджету (кошторису) щодо: різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання та причини їх виникнення; причини відхилення між затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.

За наявності операцій пов'язаних сторін у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими пов'язаними сторонами; суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін.

Проаналізувавши склад чинних форм фінансової звітності та форм фінансової звітності, визначених НП(С)БОДС 101, можна відзначити, що після імплементації НП(С)БОДС суб'єкти державного сектору будуть складати фінансову звітність за загальними правилами, визначеними у стандартах. Порівняльна характеристика складу форм фінан-

сової звітності діючих та з урахуванням вимог НП(С)БОДС наведена у табл. 3.4.

Питання складання консолідованої фінансової звітності суб'єктами державного сектору України регламентовано НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”.

**У першому розділі** НП(С)БОДС 102 визначено, що цей стандарт регламентує порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Його норми застосовуються суб'єктами державного сектору, які складають та подають консолідовану звітність.

У цьому розділі стандарту дано визначення термінів, які застосовуються у НП(С)БОДС.

**У другому розділі** “Порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності” визначено, що консолідовану фінансову звітність подає контролюючий суб'єкт державного сектору. Консолідована фінансова звітність не подається контролюючим суб'єктом державного сектору, якщо він є контрольованим суб'єктом державного сектору іншої економічної групи або за наявності відповідного рішення власника, прийнятого в установленому порядку. Контролюючий суб'єкт державного сектору, не консолідує показники фінансової звітності контрольованих суб'єктів, стосовно яких наявна одна з таких умов: контроль над контрольованим суб'єктом державного сектору є тимчасовим; контрольований суб'єкт державного сектору провадить діяльність в умовах довгострокових обмежень, які не дають змоги контролюючому суб'єкту державного сектору отримувати вигоди або потенціал корисності від його діяльності.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: сальдо та операції між суб'єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи; нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Фінансова звітність контролюючого суб'єкта державного сектору та його контрольованих суб'єктів державного сектору, що вико-

Таблиця 3.4

## Порівняльна характеристика складу форм фінансової звітності

Державний сектор		Форми фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені для впровадження (НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності")
Чинні форми фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів (наказ Мінфіну від 24.01.2012 № 44)	Чинні форми фінансової звітності виконання бюджетів (Державний бюджет України) (наказ Мінфіну від 28.12.2011 № 1774)	
<i>Фінансова звітність</i>		
"Баланс" (форма № 1)	"Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України" (форма № 1Дб)	"Баланс" (форма № 1-Дс)
"Звіт про результати фінансової діяльності" (форма № 9А, № 9М)	"Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України" (форма № 2Дб)	"Звіт про фінансові результати" (форма № 2-Дс)
"Звіт про рух грошових коштів"	"Звіт про рух грошових коштів" (форма № 3Дб)	"Звіт про рух грошових коштів" (форма № 3-Дс)
–	–	"Звіт про власний капітал" (форма № 4-Дс)
<i>Елементи фінансової звітності додатково розкриваються у таких формах:</i>		
"Звіт про рух необоротних активів" (форма № 5)	–	Примітки до фінансової звітності
"Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування" (форма № 6)	–	
"Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей" (форма № 15)	–	
Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7Д, № 7М "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами"	–	

Складено автором.

ристовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

**Третій розділ** “Загальна консолідована фінансова звітність суб’єктів державного сектору” складається ДКСУ з метою отримання інформації про загальний майновий стан та результати діяльності суб’єктів державного сектору та бюджетів.

Загальна консолідована фінансова звітність включає консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал.

Формування загальної консолідованої фінансової звітності здійснюється шляхом впорядкованого додавання показників консолідованої фінансової звітності контролюючих суб’єктів державного сектору та бюджетів. Консолідована фінансова звітність контролюючих суб’єктів державного сектору та бюджетів, що використовується при складанні форм загальної консолідованої фінансової звітності, має бути за той самий звітний період і на ту саму дату балансу, що й остання.

Загальна консолідована фінансова звітність складається за показниками консолідованої фінансової звітності контролюючих суб’єктів державного сектору та бюджетів з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні загальної консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це зазначається у примітках до загальної консолідованої фінансової звітності державного сектору.

**Четвертий розділ** “Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності” визначає склад інформації, яка наводиться у примітках до консолідованої фінансової звітності (перелік контрольованих суб’єктів державного сектору, що належать до сфери управління, із зазначенням найменування, країни та місця реєстрації і місцезнаходження та короткого опису основної діяльності, найменування контролюючих суб’єктів державного сектору іншої економічної групи, від яких отримувались активи для покриття ви-

трат з реалізації їх цілей, обсяги цих активів і не використані (або не повернені) залишки на кінець звітної періоду. Причини, з яких показники фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору не включено до консолідованої фінансової звітності).

У примітках до консолідованої фінансової звітності також наводиться інформація про статті, до яких застосовувалася різна облікова політика.

НП(С)БОДС 103 дає визначення наступних термінів:

*Звітний сегмент* – сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору.

*Географічний сегмент* – відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору в певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших:

- економічними і геополітичними умовами географічного регіону;
- особливістю діяльності в різних географічних регіонах;
- територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

*Сегмент діяльності* – відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших:

- видом послуг (робіт);
- способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);
- характером діяльності;
- цілями діяльності;
- категорією споживачів послуг (робіт).

Загальні норми НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” такі:

- кожен відокремлюваний вид або група видів діяльності визначається як окремий сегмент діяльності;
- сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору;
- у бухгалтерському обліку дані формуються за сегментами діяльності та географічними сегментами шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент;

– сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і водночас показники його діяльності відповідають одному з визначених критеріїв.

Сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менше ніж 10 % сукупного доходу;
- витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10 % сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
- балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

Сегменти діяльності або географічні сегменти, які не відповідають зазначеним критеріям і які не можна включити до складу будь-якого звітного сегмента, вважаються неподібними сегментами. Показники неподібних сегментів відображаються у додатку до приміток до річної фінансової звітності.

Звітні сегменти також поділяються на пріоритетні і допоміжні.

Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності або географічний сегмент. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура суб'єкта державного сектору. Тобто:

- якщо організаційна структура суб'єкта державного сектору побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним – географічний;
- якщо організаційна структура суб'єкта державного сектору визначалася за регіонами, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним – сегмент діяльності.

Інформація про пріоритетні звітні сегменти (діяльності або географічні) у фінансовій звітності розкривається більш деталізовано. Види сегментів та їх пріоритетність визначаються обліковою політикою суб'єкта державного сектору.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта державного сектору, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпо-

середньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента, за вираженням податків і зборів.

До складу доходів звітних сегментів не включаються доходи від надзвичайних подій, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Витратами звітнього сегмента визнається частина витрат суб'єкта державного сектору, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента.

До складу витрат звітних сегментів не включаються: витрати, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом. Зазначені витрати та інші витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітнього сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент.

Активами звітнього сегмента визнаються активи сегмента діяльності або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Зобов'язаннями звітнього сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента суб'єкта державного сектору, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

До складу активів звітнього сегмента не включаються:

- фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітнього сегмента;
- дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітнього сегмента;
- інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Зобов'язання, що виникли у суб'єкта державного сектору і стосуються кількох його звітних сегментів, підлягають розподілу, якщо



витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

До складу зобов'язань звітного сегмента не включаються:

- забезпечення, якщо вони стосуються діяльності суб'єкта державного сектору в цілому;
- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;
- інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами суб'єкта державного сектору.

Ще один стандарт, який регламентує питання звітності НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції.

Цей стандарт визначає порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції і загальні вимоги до розкриття інформації про коригування у примітках до фінансової звітності.

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок, що на теперішньому етапі в напрямі організаційного забезпечення складання фінансової та консолідованої фінансової звітності за НП(С)БОДС ще потрібно розробити та затвердити низку нормативних документів, класифікаторів тощо та створити уніфікований програмний продукт для суб'єктів державного сектору, який буде підтримувати вимоги законодавства щодо бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі України.

### **3.3. ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ І КОШТОРИСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НА ОСНОВІ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ**

Серед форм фінансової звітності особливе місце відводиться балансу. У ньому в узагальненій формі представлено інформацію про фінансовий стан суб'єкта на певну дату.

На сьогодні в спеціальній літературі найчастіше зустрічається два визначення терміну “баланс”. Одні вчені тлумачать баланс як один з елементів методу бухгалтерського обліку. Тобто, бухгалтерський баланс – це прийом (спосіб) відображення стану господарських

фактів – явищ і процесів – за ознаками ставлення до продуктивних сил (майновий аспект групування) і виробничих відносин (власницький аспект групування) на певний момент часу<sup>1</sup>.

В інших джерелах він розглядається як спеціальна таблиця, що відображає в грошовому виразі на певну дату засоби підприємства за складом, видами і розміщенню (актив) і джерела утворення цих засобів по цільовому призначенню (пасив)<sup>2</sup>.

Згідно з НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”: баланс, як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов’язання і власний капітал суб’єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Дані в балансі наводяться постатейно, причому кожна стаття має відповідати сальдо одного або кількох синтетичних рахунків фінансового обліку.

Баланс, як звіт про фінансовий стан, відображає активи та зобов’язання суб’єкта державного сектору в розрізі класифікаційних статей. Активи і зобов’язання групуються як поточні і непоточні. Поточні активи – це активи, які будуть реалізовані або спожиті у операційному циклі господарювання або протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також грошові кошти, чи їх еквіваленти. До непоточних активів належать – нематеріальні, операційні та фінансові активи довгострокового характеру.

Поточні зобов’язання – це зобов’язання, які мають бути погашені протягом поточного операційного циклу. Непоточні (довгострокові) зобов’язання – зобов’язання, які забезпечують фінансування капіталу на довгостроковій основі і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців і на які нараховуються відсотки.

Оцінка та аналіз фінансового стану суб’єктів державного сектору за даними балансу будуть неповними без аналізу результатів фінансової діяльності, що відбулися за звітний період. Такий аналіз реалізується за допомогою Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), який представляє динамічний аспект діяльності державного сектору, його результати та якість.

<sup>1</sup> Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Сопко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : КНЕУ, 1999. – 500 с.

<sup>2</sup> Шеремет А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие / А. Д. Шеремет. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи й витрати суб'єктів державного сектору та визначення профіциту/дефіциту, що склався за результатами діяльності за звітний період.

Інформація Звіту допомагає зрозуміти досягнуті результати діяльності та оцінити майбутні результати. У зв'язку з цим виконання вимог щодо якості інформації, поданої у Звіті, стає необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Дослідження Звіту слід розпочинати з форми його подання, інакше кажучи, з формату, за яким він складається. Це питання є важливим аспектом проблеми подання інформації у фінансовій звітності, оскільки, якщо формат балансу не впливає на можливості фінансового аналізу, то формат Звіту про фінансові результати значною мірою визначає можливості та напрями аналізу й прогнозування фінансових результатів.

Вивчення зарубіжного досвіду показує, що в міжнародній практиці цей звіт може мати одноступінчасту форму (або горизонтальний формат), коли окремо групуються всі доходи і всі витрати, а чистий прибуток становить різницю між ними, і багатоступінчасту форму (або вертикальний формат), яка припускає послідовне зіставлення відповідних доходів і витрат, коли чистий прибуток визначається шляхом послідовних розрахунків.

Крім того, розрізняють два способи складання Звіту, при яких статті витрат поділяються на підкласи: за методом характеру витрат та за методом функцій витрат.

При використанні першого методу витрати не перерозподіляються між функціональними напрямками, а об'єднуються у Звіті згідно з їхнім характером (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати тощо). Формат складання Звіту з групуванням витрат за елементами використовують у Франції (горизонтальний і вертикальний), Німеччині (вертикальний), Бельгії (горизонтальний і вертикальний), Іспанії (горизонтальний), Португалії (горизонтальний).

Другий метод передбачає подання витрат у Звіті на функціональній основі (витрати на сировину та матеріали, витрати на заробітну плату, амортизаційні витрати та ін.), що характерно для США (вертикальний), Канади (вертикальний), Великобританії (вертикальний), Франції (вертикальний), Німеччині (вертикальний), Греції (вертикаль-

ний), Бельгії (вертикальний), Японії (вертикальний). При використанні цього методу у фінансовій звітності або примітках до неї надається додаткова інформація про характер витрат.

При застосуванні методу характеру витрат фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками.

Таким чином, застосування методу функцій витрат дає можливість надавати користувачам фінансової звітності більше корисної інформації. Однак розподіл витрат за функціями може бути спірним і часто має суб'єктивний характер.

Другим напрямом дослідження Звіту є аналіз його змісту з точки зору: логічного розміщення статей; відповідності назв статей економічній суті наведених в них показників; повноти відображення інформації, необхідної для користувачів фінансової звітності.

В умовах ринкової економіки виникає необхідність планування і регулювання грошових надходжень і витрат. Джерелом інформації для цього є дані про рух коштів минулих звітних періодів. Така інформація міститься у звіті про рух коштів.

У балансі містяться дані про наявність коштів на початок і кінець звітного періоду. Доходи у звіті про фінансові результати відображаються за принципом нарахування. У цьому випадку грошовий потік і потік розрахунків, не збігаються в часі. Усе це зумовлює необхідність складання звіту про рух грошових коштів як аналітичного інструмента для визначення потреби в капіталі, вибору стратегії фінансування, а також оцінки ефективності використання фінансових ресурсів.

При аналізі результатів діяльності суб'єктів господарювання надходження і вибуття грошових коштів виступають головним фактором. Саме на них, в значній мірі, спирається оцінка об'єктів бухгалтерського обліку, використовуючи яку, зовнішні користувачі приймають рішення.

Доходи і витрати включаються до звіту про фінансові результати на основі принципу нарахування, це призводить до того, що грошовий потік і потік цінностей та розрахунків, що генерують прибуток, не збігається в часі. Такий недолік виправляється у звіті про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами бухгалтерської фінансової звітності для оцінки змін в чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми і час потоків грошових коштів з метою коригування до умов і можливостей, що змі-

нилися. Водночас цей звіт усуває вплив різноманітних облікових методів при відображенні в звітності подібних подій і операцій.

У зарубіжній обліковій практиці існують дві форми цього звіту, складеного із застосуванням прямого і непрямого методів. Необхідно зазначити, що міжнародними стандартами бухгалтерського обліку передбачено право вибору при поданні інформації про рух грошових коштів в одному із форматів звіту, де інформація, подана в розрізі іншого формату, розкривається в примітках.

Звіт про рух грошових коштів має містити інформацію про загальний чистий результат руху грошових коштів від усіх видів діяльності, який повинен узгоджувати залишки коштів на початок і кінець звітного періоду.

У звіті грошові потоки подаються в розрізі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) є новою формою фінансової звітності для суб'єктів державно сектору. Вона розкриває інформацію про зміни у складі і сумі власного капіталу та складові, які вплинули на такі зміни, також профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

Процедури формування звіту про власний капітал для підприємств регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансових звітів” та П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”. Відповідно до вимог даних стандартів підприємства повинні складати звіт про власний капітал, метою складання якого є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Форма, зміст та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, яким передбачено подання інформації про наявність та зміни джерел власного капіталу в результаті коригування, переоцінки активів, розподілу прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу, інших змін в капіталі. Для забезпечення зіставності інформації підприємства передбачено додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік. Відповідно до П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, всі підприємства повинні розкривати в примітках до фінансових звітів інформацію про призначення та умови використання кожного елементу власного капіталу (крім статутного).

Інформація про власний капітал підприємства до 2000 р. була представлена в формі 3 “Звіт про фінансово-майновий стан”. Роз-

криттю підлягали дані про наявність та рух фондів, використання коштів з бюджету та позабюджетних фондів (розділ 2), а також спрямування коштів до цільових і позабюджетних фондів та на споживання.

Методологія складання Звіту про власний капітал (форма № 4-дс) для суб'єктів державного сектору регламентована НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" розділ VIII "Звіт про власний капітал" якого визначає, що цей звіт розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.

У фінансових звітах надається інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти суб'єкта державного сектору за різні періоди;
- фінансові звіти різних суб'єктів державного сектору.

Існуюча бюджетна звітність покликана розкривати та пояснювати показники фінансової звітності.

Реформування системи управління державними фінансами призводить до необхідності формування бюджетної звітності, яка повинна:

- бути сформована на підставі даних бюджетного обліку;
- містити інформацію, необхідну різним учасникам бюджетного процесу для планування та виконання бюджету за новими правилами;
- подавати інформацію про ефективність фінансової діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, бюджетних установ;
- бути публічною, зрозумілою не тільки вітчизняним, а й зарубіжним користувачам.

Крім внутрішніх користувачів (органи законодавчої та виконавчої влади) бюджетна звітність має широке коло зовнішніх, по відношенню до державного сектору, користувачів. До них відносяться:

- кредитори, які проводять оцінку кредитоспроможності регіонів і місцевих бюджетів;
- портфельні інвестори, які оцінюють перспективність придбання державних облігацій та облігацій місцевих органів влади;
- підприємці, що оцінюють потенціал розвитку відповідної території з метою прийняття рішення про відкриття на ній підприємств;
- товаровиробники, які приймають рішення про участь в реалізації державного (місцевого) замовлення;
- експерти та міжнародні організації, які здійснюють економічний аналіз, моніторинг та зіставлення фінансового становища публічно-правових утворень в різних країнах тощо.

Окремо необхідно відзначити таких користувачів бюджетної звітності, як громадян (платників податків). Платники податків є також споживачами бюджетних послуг, тому повинні мати можливість оцінювати вартість і якість цих послуг, порівнювати витрати і результати проведених державою заходів.

Форми бюджетної звітності на сьогодні є детальними і розкривають всю необхідну інформацію про виконання державного та місцевих бюджетів.

Бюджетна звітність бюджетних установ має більш вузьку сферу застосування і формується не стільки для подання зовнішньому користувачеві (хоча така можливість також не заперечується), скільки для консолідації в бюджетній звітності про виконання бюджетів.

Звітність кожного з учасників бюджетного процесу містить певні фінансові дані. Але ці дані показують реальну економічну картину тільки тоді, коли вони консолідовані. Тому в бюджетній звітності мають бути передбачені зведені і консолідовані форми.

Головні розпорядники бюджетних коштів мають складати зведену бюджетну звітність на підставі бюджетної звітності, наданої РБК, що належать до їх сфери управління, одержувачами бюджетних коштів.

Бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів складається органами ДКСУ з урахуванням зведеної бюджетної звітності відповідних головних розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Якщо на сьогодні в системі звітності окремо формуються баланс виконання бюджету і баланс виконання кошторису доходів і витрат,

то після запровадження НП(С)БОДС форма балансу буде використовуватись однакова і при формуванні балансу про виконання бюджету та кошторису РБК.

Баланс складається з двох частин – активу і пасиву. В активі балансу відображається майно суб'єктів державного сектору, включаючи основні засоби, нематеріальні активи, запаси, грошові кошти, майнові права (дебіторська заборгованість) та інші види майна. Майно групується в балансі у двох розділах – “Нефінансові активи” та “Фінансові активи”.

З метою формування інформації, яка відображала б реальне фінансове становище, основні засоби та нематеріальні активи в балансі мають показуватись не за первісною, а за залишковою вартістю, що формується як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизації). При цьому і первісна вартість, і сума нарахованого зносу (амортизації) також повинні бути показані в балансі.

У пасиві балансу відображаються зобов'язання суб'єкта, що звітує, а також власний капітал та фінансовий результат. Показник фінансового результату характеризує фінансовий стан, добробут суб'єкта.

Порівнюючи активи і пасиви балансу на початок звітного періоду з активами та пасивами на кінець звітного періоду, можна зробити висновок про те, погіршився чи покращився фінансовий стан суб'єкта. Але в балансі не міститься інформація про те, за рахунок чого відбулася зміна фінансового становища. Тому на додаток до балансу використовується Звіт про фінансові результати.

**Звіт про фінансові результати** характеризує чистий фінансовий результат звітного періоду і показує, за рахунок чого відбулися протягом звітного періоду зміни в активах та зобов'язаннях суб'єкта державного сектору.

У Звіті про фінансові результати відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектору та бюджету (у тому числі частка інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування) за звітний період.

Основою побудови цього звіту можна вважати такий алгоритм:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Доходи} & & \text{Зміна} \\
 \text{мінус} & = & \text{Чистої вартості активів} \\
 \text{Витрати} & & \text{(фінансового результату)} \\
 & & \text{Зміна Нефінансових активів} \\
 & & \text{плюс} \\
 & & \text{Зміна Фінансових активів} \\
 & & \text{мінус} \\
 & & \text{Зміна Зобов'язань}
 \end{array}$$



За касовими операціями в ході виконання бюджету також визначається фінансовий результат.

**Звіт про рух грошових коштів** відображає надходження і вибуття коштів бюджету в результаті операцій за доходами, видатками, операцій з нефінансовими активами, фінансовими активами та зобов'язаннями.

Звіт про рух грошових коштів представляє дані про надходження та витрати грошових коштів у розрізі:

- операційної діяльності;
- інвестиційної діяльності;
- фінансової діяльності.

Подібне групування грошових потоків дає можливість проаналізувати і зіставити грошові потоки за різні звітні періоди, знівелювавши відхилення, викликані надходженнями або виплатами, що не носять поточний (операційний, звичайний) характер.

На підставі інформації зі Звіту про рух грошових коштів користувач фінансової звітності може зробити висновок про потребу суб'єкта звітності в грошових коштах, його здатності акумулювати грошові кошти і можливості фінансувати витрати.

**Звіт про власний капітал** розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін.

У цьому звіті розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.

У звіті про власний капітал окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів, профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

У примітках до фінансової звітності (пояснювальній записці) розкривається:

- інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з затвердженими національними стандартами;

– інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

У примітках до форм фінансової звітності має надаватися інформація бюджетної звітності, яка розкриває інформацію про виконання бюджету (кошторису), відомості про виконання бюджетних програм та інші результати використання бюджетних коштів у звітному періоді (році).

В іншому випадку складаються окремі форми звітності згідно з НП(С)БОДС “Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності”.

Тобто, бюджетна звітність, яка нині складається РБК та органами ДКСУ має бути представлена як додатки до приміток до фінансової звітності про виконання бюджету державного сектору України.

Аналіз бюджетної звітності, яку на сьогодні складають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, а також бюджетної звітності про виконання бюджетів, здійснений у попередньому розділі, дає змогу зробити такі висновки.

Найвні форми бюджетної звітності є досить детальними та розгорнутими. Вони містять великий обсяг інформації про виконання бюджетів, в тому числі й інформацію, найбільш необхідну для здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень. Зокрема, інформацію про:

- первісний бюджет та остаточний;
- касові та фактичні видатки, проведені протягом звітного періоду;
- залишок коштів на кінець звітного періоду.

Проте, зазначена інформація на сьогодні не представлена у формах фінансової звітності. Бюджетна звітність, яка формується і подається розпорядниками бюджетних коштів, є розрізною і не структурованою, що ускладнює її розуміння користувачами.

Форми бюджетної звітності потребують перегляду в частині їх відповідності затвердженим НП(С)БОДС та групування відповідно до інформації представленої в них. Наприклад, звіт про бюджетну заборгованість та довідки, які розкривають окрему інформацію, наведену в звіті, мають бути представлені в одному блоці форм.

Звіт про виконання бюджету складається за касовим методом, так як основна мета його формування – відображення даних про виконання бюджету. Нині бюджети бюджетної системи України формуються на касовій основі. Тільки після того як бюджет буде плануватися і затверджуватися на підставі даних, сформованих на основі

методу нарахування, цей метод може бути застосований і для формування звітних даних про виконання бюджету.

У зв'язку з необхідністю впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, особлива увага має приділятися розкриттю результатів діяльності суб'єкта, що звітує.

З метою представлення бюджетної інформації у формах фінансової звітності пропонуємо впровадити форми з даними про порівняння інформації передбаченої в бюджеті з фактичними показниками у “Звіті про порівняння передбачених в бюджеті і фактичних сум в Звіті про рух грошових коштів” (додаток С) та у “Звіті про порівняння передбачених в бюджеті і фактичних сум в Звіті про фінансові результати” (додаток Т).

Структура методичних рекомендацій із складання Звітів про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум наведено у додатку У. Методичні рекомендації зі складання Звітів про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум об'єднують роз'яснення про Порядок складання Звіту про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум в Звіті про рух грошових коштів, Порядок складання Звіту про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум в Звіті про фінансові результати та Перевірку окремих показників форм фінансової та бюджетної звітності.

Бюджетна звітність, яка на сьогодні складається розпорядниками бюджетних коштів та органами ДКСУ має бути переглянута на предмет їх відповідності вимогам НП(С)БОДС.

Форми бюджетної звітності повинні бути представлені як додатки до пояснювальної записки до фінансової звітності про виконання бюджету державного сектору України.

До всіх суб'єктів державного сектору мають застосовуватись єдині стандарти обліку і принципи облікової політики.

Забезпечення високої якості фінансової звітності органів влади вимагає застосування однакових стандартів обліку та однакових принципів облікової політики. Підготовка якісної зведеної фінансової звітності за міжнародними стандартами може бути ускладнена в тому випадку, якщо не всі бюджетні організації застосовують міжнародні стандарти обліку. Крім того, облікові політики бюджетних організацій повинні бути уніфіковані, щоб не допускати істотних відмінностей у відображенні подібних об'єктів і операцій у різних бюджетних організаціях.

В обліковій політиці уточнюються різні аспекти обліку активів, зобов'язань та операцій бюджетних установ. Облікова політика може включати додаткові вимоги до складання звіту про виконання кошторису (фінансового плану) суб'єкта державного сектору.

### **3.4. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ СКЛАДАННЯ ТА ПІДГОТОВКИ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ З ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

Підготовка консолідованої бюджетної звітності є однією з найважливіших складових бюджетного процесу. Як засвідчила практика, найбільші трудовитрати і втрати інформації відбуваються при взаємодії учасників процесу збору та консолідації фінансової звітності. Ось чому автоматизація зазначеного процесу – це передусім вирішення завдання ефективної взаємодії всіх його учасників.

Комп'ютеризація обліку та звітності обумовлює розвиток теорії і практики за для усунення існуючих проблем. На сьогодні, науковці не дійшли єдиного висновку щодо категорійного визначення суті обліку та контролю в умовах комп'ютеризації, їхніх функцій та базових принципів. Також відсутні єдині методологічні й методичні основи обліку. Не сформованою наразі залишається загальна концептуальна основа формування комп'ютеризованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю в системі казначейства. Особливо важливо врахувати при цьому управлінські потреби й запиту, оскільки забезпечення оперативності впливу на ті чи інші процеси (зокрема фінансове забезпечення) дає змогу обрати найбільш ефективний варіант дій і досягти раціонального використання державних ресурсів.

Вирішення останньої проблеми потребує врахування витрат на такі основні складові формування комп'ютеризованих систем, як організаційне, програмне й технічне забезпечення. Враховуючи те, що у більшості суб'єктів державного сектору (особливо великих) питання комп'ютеризації формування інформаційних потоків з управління фінансовими та усіма іншими ресурсами практично вирішені, то може лише йтися про удосконалення (розвиток і модернізацію) наявних систем.

В умовах застосування автоматизованого (комп'ютерного) оброблення облікових даних змінюється зміст поняття “реєстр бухгалтерського обліку”. Дематеріалізація обліку стає суттєвою проблемою. Якщо при ручному способі оброблення облікових даних реєстром бухгалтерського обліку розуміють як засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення й відображення облікової інформації, то в умовах ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних технологій відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних у зручному для користувача вигляді, як правило, є самостійним процесом, не пов'язаним з накопиченням, узагальненням облікової інформації, який здійснюється в автоматичному режимі.

Ці критерії також потребують законодавчого урегулювання, оскільки для переходу до електронного (безпаперового) документообігу слід вирішити такі проблеми, як:

- юридична доказовість документа;
- встановлення персональної відповідальності працівників за правильністю оформлення документа. При застосуванні паперового носія гарантом був підпис відповідальної особи, а якщо документ сформований в електронному вигляді, то необхідно забезпечити його ідентифікацію через посередництво електронного підпису. Це, в свою чергу, створює проблему захисту баз даних від несанкціонованого доступу;
- потреба в забезпеченні розвитку теорії та методології обліку відповідно до його особливостей в умовах комп'ютеризації та інформатизації суспільства;
- врахування вимог зацікавлених користувачів щодо змісту та форми подання облікової інформації;
- потреба в забезпеченні захисту інформації від несанкціонованого доступу.

У науковій літературі дослідження терміну “інформаційні технології” здійснювалося такими науковцями, як А. А. Гац, О. В. Горбатюк, Г. О. Зінов'єв, А. О. Змійова, І. І. Матієнко-Зубенко, О. В. Клименко, Р. Ю. Козяр, К. П. Максимець, Г. Б. Мунін, Т. А. Писаревська, Х. Й. Роглев, Є. В. Самарцев, А. О. Терещенко та ін. (табл. 3.5).

Дослідження виначень терміна “інформаційні технології” можна продовжувати, оскільки останніми роками вони постійно перебувають у полі зору науковців. Проте, загалом у фаховій науковій літера-

Таблиця 3.5

## Позиціонування інформаційних технологій у науковій літературі

Термін	Визначення	Автор
Автоматизована інформаційна технологія (АІТ)	Системно організована для розв'язання завдань управління сукупність методів і засобів реалізації операцій збору, реєстрації, передачі, нагромадження, пошуку, оброблення і захисту інформації на основі застосування програмного забезпечення, засобів обчислювальної техніки та зв'язку, а також засобів, за допомогою яких інформація пропонується клієнтам	Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко <sup>1</sup>
Інформаційна технологія (ІТ)	Сукупність методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збирання, передавання, оброблення, зберігання та доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах з використанням обраного комплексу технічних засобів  Комплекс методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збору, передавання, оброблення, зберігання та доведення до користувача інформації в організаційно-управлінських системах з використанням обраного комплексу технічних засобів	Т. А. Писаревська <sup>2</sup>  О. В. Клименко <sup>3</sup>
	Системно організована для вирішення завдань управління сукупність методів і засобів реалізації операцій збирання, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, оброблення і захисту інформації на базі застосування розвиненого програмного забезпечення, використання засобів обчислювальної техніки і зв'язку, а також способів, за допомогою яких інформація надається тим, хто її потребує	Г. Б. Мунін, А. О. Зміїлова, Г. О. Зінов'єв, Є. В. Самарцев, А. А. Гаш, К. П. Максимець, Х. Й. Роглев <sup>4</sup>
	Сукупність сучасних засобів і методів оброблення інформації, що використовуються в повсякденній роботі	О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр <sup>5</sup>

<sup>1</sup> Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.

<sup>2</sup> Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту: навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К.: КНЕУ, 2004. – 369 с.

<sup>3</sup> Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку / О. В. Клименко. – К.: ЦУА, 2008. – 320 с.

<sup>4</sup> Мунін Г. Б. Управління сучасним готельним комплексом: навч. посіб. / Г. Б. Мунін, А. О. Зміїлов, Г. О. Зінов'єв та ін. – К.: Ліра-К, 2005. – 520 с.

<sup>5</sup> Горбатюк О. В. Інноваційні форми фінансового та управлінського обліку в мовах автоматизованої системи обробки інформації / О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр // Наука і економіка. – 2011. – № 1 (21). – С. 71–75.

Складено автором.

турі та нормативно-правових документах інформаційна технологія розглядається щонайменше з п'яти позицій, а саме як:

- процес (у тому числі технологічний) або сукупність процесів;
- сукупність методів;
- комплекс взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін;
- сукупність методів, процесів і програмно-технічних засобів;
- сукупність принципово нових засобів і методів оброблення обліково-економічної інформації.

Критична оцінка наявних підходів дає змогу зробити такі узагальнюючі висновки. По-перше, розгляд інформаційних технологій з точки зору процесу чи навіть сукупності процесів обмежує коло об'єкта дослідження лише у суто технічних рамках. Особливо показовою ілюстрацією цього твердження є розгляд інформаційних технологій як технологічного процесу. З цього огляду об'єкт дослідження автоматично випадає з усіх наукових спеціальностей, крім технології. По-друге, обмеження означення словами “сукупність методів” вилучає розгляд об'єкта (інформаційних технологій) з точки зору економіки, юриспруденції, соціології, статистики та інших наук, які за основу мають не лише суто цифрові, а й формальні показники. Такий підхід теж є доволі дискусійним, оскільки відокремлення інформаційних технологій від вказаних вище галузей позбавляє їх власної основи розвитку – забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання завдяки зростанню оперативності прийняття управлінських рішень. Тобто така позиція перетворює інформаційні технології лише у категорію технічних засобів. Третій підхід, а саме розгляд інформаційних технологій з точки зору комплексу взаємозалежних наукових, технологічних, інженерних дисциплін, обмежує практичну значимість цього об'єкта дослідження, утримуючи його лише у теоретичній площині. Деякі автори поєднують у своїх означеннях ряд складових (методи, засоби). Маються на увазі дві останні складові зі сформованого переліку позицій. Загалом їх можна було б об'єднати в одну групу. Проте розмежування зроблене у зв'язку з тим, що в сучасних умовах актуалізуються власне новітні та інноваційні характеристики, які тісно взаємопов'язані з особливостями нестабільної економіки. Зазначені критичні зауваження (вони можуть бути також дискусійними), дають змогу стверджувати, що ті означення інформаційних технологій, основою яких є

розглянуті перші три підходи, не можна віднести до найбільш вда-  
лих та науково обґрунтованих. Логічніше буде позитивно оцінити ін-  
формаційні технології як сукупність методів, процесів програмно-  
технічних засобів. У такому разі означення слід сформулювати у та-  
кій редакції: інформаційні технології – це взаємопов’язана сукуп-  
ність методів, способів, процесів і засобів (зокрема новітніх) збору,  
передачі, опрацювання, зберігання та оприлюднення інформації в  
інноваційному форматі, що враховує специфіку економічної ситуації  
зацікавленим користувачам для прийняття рішень.

Реформування в галузі бухгалтерського обліку та звітності держав-  
ного сектору корінним чином змінило саму систему та її вихідні бази.

Інформаційні та комунікаційні технології мають відповідати по-  
требам управління, а також сприяти створенню інформаційного  
поля, здатного бути основою для формування управлінських рішень.  
Відповідно погоджуємося з висновком Ф. Ф. Бутинця, що подальший  
розвиток теорії бухгалтерського обліку пов’язаний з інтеграцією всіх  
підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі но-  
вітніх комп’ютерно-інформаційних технологій<sup>1</sup>.

Крім того, зростаючі вимоги користувачів звітної інформації при-  
водять до необхідності постійного вдосконалення процедур складання  
та консолідації звітності, що є причиною постійного вдосконалення  
програмного забезпечення для оброблення облікової інформації.

Модернізація інформаційних і комунікаційних технологій перед-  
бачає:

- модернізацію інформаційних і комунікаційних технологій ор-  
ганів ДКСУ та інших учасників бюджетного процесу;
- модернізацію програмно-технічної бази, використання сучас-  
них програмних і технічних засобів, ефективне функціонуван-  
ня та розвиток мереж суб’єктів державного сектору;
- розроблення типових уніфікованих технологій та прикладного  
програмного забезпечення автоматизованого оброблення бух-  
галтерської інформації на основі використання стандартних  
програмних засобів (операційних систем, офісних програмних  
засобів, реляційних систем управління базами даних, бухгал-  
терських програмних пакетів тощо);

<sup>1</sup> *Бутинець Ф.* Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29.



- забезпечення захисту та конфіденційності бухгалтерської інформації в процесі її оброблення та поширення;
- підготовку спеціалістів з питань впровадження та використання сучасних інформаційних і комунікаційних технологій.

На сучасному етапі розвитку нашого суспільства значно посилюється інтерес до проблематики розвитку й впровадження сучасних комп'ютерних інформаційних систем у практику суб'єктів економічної діяльності та державного сектору. Перспективами комп'ютеризації зокрема займалися такі вчені-економісти, як М. М. Бенько<sup>1</sup>, А. М. Береза<sup>2</sup>, М. Р. Лучко<sup>3</sup>, І. Г. Лобанова, І. Г. Пахомова<sup>4</sup>, В. О. Осмятченко<sup>5</sup>, К. О. Утенкова<sup>6</sup>, О. І. Шара<sup>7</sup> та ін.

Слід зауважити, що автоматизації обліку сприяє низка факторів, зокрема таких, як прискорена комп'ютеризація суспільства, розвиток нових інформаційних технологій, наукові підходи щодо організації праці. Загалом це є основою для розроблення й впровадження як відносно простих автоматизованих робочих місць (АРМ), спрямованих на вирішення конкретних локальних задач, так і комплексних автоматизованих систем управління (АСУ), які діють у великих підрозділах закладів, установ і організацій бюджетної сфери, де розв'язуються задачі різного спрямування.

<sup>1</sup> Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 335 с.

<sup>2</sup> Береза А. М. Основи створення інформаційних систем / А. М. Береза. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 214 с.

<sup>3</sup> Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Т.: Стародубець, 2003. – 178 с.

<sup>4</sup> Пахомова І. Г. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / І. Г. Пахомова, К. В. Лобанова // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=518>.

<sup>5</sup> Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В. О. Осмятченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 263 с.

<sup>6</sup> Утенкова К. О. Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / К. О. Утенкова // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 85–87.

<sup>7</sup> Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій / О. І. Шара // Вісник Хмельн. нац. ун-ту. – 2010. – № 5, т. 3. – С. 267–269.

В умовах використання комп'ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одних і тих самих одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками). Зокрема слід зауважити, що склад рахунків та їхні специфічні особливості мають визначальний вплив на методологію бухгалтерського обліку й, таким чином, впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до неї. Головними особливостями рахунків, які впливають на побудову бухгалтерського обліку, є структура аналітичних рахунків, спосіб налагодження аналітичного обліку, ознаки рахунків (активні, пасивні та контррахунки).

Основними загальними вимогами, які мають бути забезпечені у разі впровадження комп'ютеризованої інформаційної систем, є такі: якнайповніша реалізація управлінських запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами; застосування найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, оброблення і подання інформації; надійний захист інформації від несанкціонованого доступу; надійність та висока адаптивність комп'ютерних мереж.

Українським законодавством визначено, що інформаційні ресурси підлягають обов'язковому обліку і захисту, як і будь-яке матеріальне майно. Власникові надається право самостійно в межах своєї компетенції встановлювати режим захисту інформаційних ресурсів і доступу до них.

При створенні системи захисту інформації необхідно детально проаналізувати типи загроз, найбільш уразливі місця у системі та збитки, які можуть виникати під час порушення системи захисту. Найбільш розповсюдженою загрозою для безпеки інформації є несанкціонований доступ. У системі ДКСУ, де при обслуговуванні бюджетів обробляється конфіденційна інформація, цей вид загрози є особливо

небезпечним. Також суттєвою загрозою є вірусні атаки, які можуть призводити до повної зупинки системи, повної або часткової модифікації програмного забезпечення системи, викрадення інформації.

Сучасні персональні комп'ютери і сервери щороку дають змогу накопичувати й опрацьовувати дедалі більші обсяги даних, завдяки чому потужність і продуктивність інформаційних технологій зростають, вносячи вагомий внесок у підвищення ефективності управління.

**Технічний захист інформації** (ТЗІ) – це діяльність, спрямована на забезпечення інженерно-технічними заходами конфіденційності, ціліності та доступності інформації, а **об'єктом захисту** є важлива для держави, суспільства та особи інформація, в тому числі відкриття, охорона якої забезпечується відповідно до законодавства.

**Конфіденційність інформації** – це властивість інформації бути недоступною для несанкціонованого ознайомлення. Конфіденційність властива лише інформації з обмеженим доступом.

Конфіденційність інформації крім ТЗІ забезпечується ще режимними заходами та, за потреби, криптографічними засобами.

В Україні в обов'язковому порядку забезпечується конфіденційність лише інформації з обмеженим доступом, що належить державі. Власники конфіденційної інформації, що не належить державі, самостійно встановлюють способи захисту такої інформації.

Надзвичайна важливість вирішення проблеми доступності інформації обумовлюється тим, що в останні роки в Україні інтенсивно впроваджуються сучасні інформаційні технології, комп'ютерні мережі та телекомунікаційні системи, які здебільшого базуються на обладнанні іноземного виробництва. Можливість дистанційного управління їх технічними та програмними ресурсами, в тому числі, з-за кордону, створює умови, за яких ефективність функціонування систем інформаційного обміну та управління в державі знаходяться в певній мірі в залежності від виробників та постачальників цього обладнання.

Завданнями ТЗІ є:

- Захист інформації з обмеженим доступом від витоку технічними каналами або протидія технічним розвідкам.
- Захист інформації від спеціальних впливів.
- Захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу до інформації з обмеженим доступом під час її оброблення технічними засобами.

Для захисту інформації в автоматизованій системі (АС) створюється:

**Комплексна система захисту інформації (КСЗІ)** – сукупність організаційних і інженерних заходів, програмно-апаратних засобів, що забезпечує в АС захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу.

Якщо в АС обробляється відкрита інформація, то КСЗІ має забезпечити захист інформації в АС від усіх загроз її цілісності і доступності. У випадку, якщо в АС обробляється інформація з обмеженим доступом, то до цього додається ще завдання забезпечити захист саме цієї інформації від загроз її конфіденційності.

Вимоги до забезпечення захисту інформації, яка є власністю держави, або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Захист інформації повинен забезпечуватись протягом всього періоду її існування. З моменту створення об'єкта комп'ютерної системи або його імпорту до системи і аж до його знищення або експорту з системи всі запити на доступ до об'єкта і об'єкта на доступ до інших об'єктів мають контролюватися комплексами засобів захисту.

Підготовка консолідованої бюджетної звітності є однією з найважливіших складових бюджетного процесу. Як показала практика, найбільші трудовитрати і втрати інформації відбуваються при взаємодії учасників процесу збору та консолідації бюджетної звітності. Ось чому автоматизація зазначеного процесу – це передусім вирішення завдання ефективної взаємодії всіх його учасників.

Основним каналом інформування зовнішніх зацікавлених осіб є консолідована фінансова звітність. Її формування здійснюється відповідно до певних стандартів. Наприклад, в системі Міжнародних стандартів фінансової звітності принципи консолідації описуються в стандартах IAS 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність”, МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, IAS 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” та IAS 31 “Частки у спільних підприємствах”. В системі МСБОДС принципи консолідації описуються в МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання”, МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”, МСБОДС 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”.

Методики консолідації досить складні (особливо для великих груп компаній), вони передбачають збір і оброблення великого об'єму інформації. Якщо спробувати класифікувати типові проблеми формування консолідованої звітності, то серед них можна виокремити проблеми як методологічного, так і організаційного характеру.

Зокрема, до числа методологічних проблем відносяться забезпечення порівнянності показників сконсолідованої звітності, трансформація звітності, визначення частки меншості в групах зі складною структурою. До числа організаційних проблем відносяться завдання збору і структурування вихідних даних, а також загальна організація процесу консолідації. Крім того, в самостійну групу завдань, що мають відношення до консолідації, можна виділити завдання щодо раціонального використання консолідованої звітності.

Водночас міжнародними стандартами пред'являються особливі вимоги не тільки до достовірності консолідованої звітності, а й до термінів її подання. Їх виконання стає можливим лише на основі автоматизації процесів формування консолідованої звітності.

Серед інструментальних засобів, що застосовуються для вирішення завдань консолідації, можна означити такі категорії програмних продуктів: електронні таблиці, замовні розробки, надбудови над обліковими системами та спеціалізовані інформаційні системи консолідації.

Електронні таблиці є найбільш поширеним засобом оброблення кількісних даних, в силу своєї простоти, гнучкості, доступності та зручності для користувачів. Однак при вирішенні задач консолідації у великих групах компаній їх застосування стає проблематичним, оскільки вони не містять вбудованої "методичної" функціональності і не розраховані на централізоване адміністрування процесів і даних.

Для великих і складних груп компаній практично єдиним з можливих варіантів автоматизації є застосування спеціалізованих систем консолідації, які є складовою частиною комплексних систем управління ефективністю бізнесу. Їх можливості пов'язані з реалізацією двох груп функцій, до яких належать функції формування консолідованої звітності та функції аналітичної обробки цієї звітності.

Перша група функцій пов'язана з формуванням консолідованої фінансової звітності, тобто з виконанням всіх операцій, необхідних для перетворення вихідних даних у підсумковий комплект звітів. Можна виділити три основні етапи вирішення цього завдання.

Перший передбачає збір і вивірку індивідуальної фінансової звітності, тобто звітності окремих установ, що входять до складу групи. Індивідуальна звітність поступає в систему консолідації з облікових систем організації або облікових модулів систем управління ресурсами установи (ERP-систем). Ці дані можуть вводитися в систему консолідації як вручну (у заздалегідь підготовлені форми), так і автоматично (безпосередньо з облікових систем, а також з електронних таблиць або сховищ даних). Введена інформація групується в розрізі аналітичних напрямів, до числа яких можуть відноситися статті звітності, періоди часу, валюти, організаційні структури тощо.

Другий етап передбачає трансформацію облікової інформації з однієї системи стандартів в іншу. Це необхідно в тих випадках, коли потрібно сформуванню консолідовану звітність відповідно до міжнародних стандартів на основі індивідуальної фінансової звітності, складеної за національними правилами. До числа операцій, здійснюваних на етапі трансформації, відносяться рекласифікація статей звітності, коригування оціночних значень статей, нарахування окремих показників. В інформаційній системі консолідації виконання коригуючих записів здійснюється за допомогою журналів, які можуть містити записи як на рівні окремої установи, так і на рівні групи установ (при цьому типові журнали можуть зберігатися у вигляді шаблонів).

Третій етап – виконання процедур консолідації і формування підсумкового комплекту фінансових звітів. Для цього в системах консолідації формуються спеціальні процедури, які налаштовуються відповідно до встановлених правил ведення обліку.

Крім функцій, які забезпечують реалізацію окремих етапів, інформаційні системи консолідації володіють функціональними можливостями для централізованого управління всім процесом формування консолідованої звітності.

По завершенні процесу формування консолідованої фінансової звітності вона підлягає відкритій публікації. Крім того, консолідована звітність є важливим інформаційним джерелом для ефективного управління фінансовими ресурсами, з цього випливає друга група функцій систем консолідації, пов'язана з аналізом консолідованої звітності.

У цьому відношенні системи консолідації дозволяють виконати структурний аналіз, аналіз динаміки окремих статей, а також аналіз на основі коефіцієнтів (співвідношення окремих показників).

Крім “традиційної” ролі інформаційних систем консолідації, яка полягає у формуванні та аналізі публічної консолідованої звітності відповідно до заданих стандартів, такі системи можуть використовуватися і для оброблення управлінської інформації – як фактичної (даних управлінського обліку), так і бюджетної. Це, зокрема, дає можливість децентралізації системи планування і бюджетування. При децентралізованому підході бюджетні моделі (і відповідні інформаційні системи) можуть будуватися не на центральному рівні в цілому, а на рівні окремих бізнес-одиниць (наприклад, головних розпорядників бюджетних коштів) і навіть окремих установ, з подальшим узагальненням планової інформації за допомогою системи консолідації.

Якщо система консолідації застосовується для оброблення управлінської інформації, джерелами даних виступають облікові системи і системи бюджетного планування. Сформована консолідована управлінська та бюджетна звітність надходить в розпорядження аналітиків та керівників для прийняття відповідних управлінських рішень.

Концептуальна модель системи консолідації фінансової звітності включає два функціональні модулі: формування та аналіз консолідованої звітності. Якщо завдання консолідації обмежується лише публічною фінансовою звітністю, то інформаційні потоки моделі включають облікову інформацію, консолідовану фінансову звітність і результати аналізу консолідованої звітності.

Якщо завдання консолідації поширюється також і на управлінську звітність, то на вхід модуля формування консолідованої звітності надходять дані управлінського обліку, а сформована консолідована звітність передається в модуль аналізу та інші аналітичні системи компанії.

Коли процедури консолідації охоплюють не лише фактичні, а й бюджетні дані, виникає ще один інформаційний потік: передача бюджетних показників з локальних систем планування і бюджетування на вхід модуля формування консолідованої звітності.

Маючи розвинуті характеристики в частині розрахункової функціональності і масштабування, вони можуть застосовуватися не тільки для “традиційної” консолідації (для формування консолідова-

ної фінансової звітності за заданими стандартами), але й для вирішення ряду управлінських завдань, включаючи узагальнення управлінської звітності та консолідацію бюджетної інформації. Це дає можливість розглядати інформаційні системи консолідації не тільки як засоби автоматизації рутинних процедур, але і як важливого інструменту фінансового аналізу та стратегічного менеджменту.

Як зазначалося, правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні визначено БКУ та Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

З урахуванням вимог БКУ та принципів ведення бухгалтерського обліку розроблено і функціонує програмне забезпечення АС “Казна”, яке дає змогу оперувати фінансовими ресурсами та формувати звітну інформацію.

Архітектура програмного комплексу АС “Казна”, який нині використовується ДКСУ та його територіальними органами, побудована на бухгалтерській моделі. Зазначена АС функціонує в режимі реального часу. Використання єдиної системи автоматизованого оброблення даних про виконання державного і місцевих бюджетів дає можливість у режимі реального часу формувати єдину базу даних на досить детальному рівні, що, в свою чергу, сприяє формуванню звітності у форматі бюджету.

Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить насамперед від повноти і достовірності вхідної інформації, яка формується на базі даних обліку та звітності. Ефективність управлінських рішень залежить від отримання своєчасної достовірної інформації. Це, в свою чергу, висуває вимоги оперативності в отриманні інформації про виконання бюджетів.

На сьогодні існує налагоджений порядок обміну інформацією між органами ДКСУ та Мінфіном і його органами, як на центральному рівні, так і на обласних рівнях, згідно з яким органи ДКСУ надають відповідну інформацію фінансовим органам, яка може використовуватись Мінфіном і його органами для вирахування необхідних порівняльних показників та аналізу виконання бюджетів. Тобто, можна констатувати, що натепер оперативна звітність про виконання бюджетів є повною, деталізованою, розгорнутою і має всі дані,



потрібні для аналізу щодо стану виконання бюджету та прийняття відповідних рішень.

Стосовно офіційних звітів (місячних, квартальних, річних), які подаються, відповідно до ст. 59–61 БКУ<sup>1</sup>, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, Рахунковій палаті України та іншим користувачами, то їх можна характеризувати як занадто об'ємними, деталізованими та розгорнутими, що знижує їх доступність і робить не досить зрозумілими для користувачів.

Відповідно до вимог міжнародних стандартів, звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій з виконання бюджетів, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Доступність фінансових звітів знижується, якщо положення, на яких ґрунтується підготовка фінансових звітів, не зрозумілі користувачам. Тобто, форми звітності про виконання бюджетів повинні бути оптимальними за своєю кількістю та складом показників, зручними для заповнення, розроблення та створення програм електронного оброблення, а також включати інформацію, яка є суттєвою та своєчасною для користувачів.

Формування консолідованої фінансової та бюджетної звітності – це багаторівневий, розгалужений процес. Кожна бюджетна установа бере участь в ньому – дані потрапляють з самого низу від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів через головних розпорядників бюджетних коштів та фінансові органи на самий верх в ДКСУ. Різні рівні мають свої особливості. Якщо розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні сформувавши і здати звітність, то головні розпорядники бюджетних коштів та фінансові органи ще зібрати, перевірити і консолідувати. При цьому потрібно дотримуватися термінів, а кількість підзвітних установ може налічуватися не одиницями, а десятками.

Автоматизація процесів бюджетної звітності дає змогу вирішити безліч проблем, які кожен звітний період постають перед учасниками бюджетного процесу. Збір звітності в електронному вигляді покликаний забезпечити швидкість процесу і зручність аналізу даних. Слід зауважити, що перехід звітності на електронний формат – це

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.

лише перша стадія автоматизації. Послідовна автоматизація полягає у створенні єдиної управлінської інформаційної системи з точки зору технології та методології.

На сучасному етапі розвитку технологій оптимальною моделлю для побудови такої інформаційної системи є трирівнева архітектура. У цій моделі робочі місця в кожній бюджетній установі в онлайн-режимі отримують віддалений доступ до сервера додатків і централізовану базу даних, де звітність автоматично консолідується і аналізується. Принципи трирівневої архітектури забезпечують створення єдиного інформаційного простору в регіональних і галузевих масштабах і максимальну інтеграцію всього ланцюжка звітності.

Фінансова звітність про виконання державного та місцевих бюджетів, та звітність про виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів на центральному рівні не консолідується в єдиний звіт. На розгляд уряду надаються фінансові звіти окремо про виконання державного бюджету та про виконання місцевих бюджетів.

На сьогодні в Україні органами ДКСУ, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів використовується різне програмне забезпечення.

Єдина інформаційна система є основою для інтеграції обліку, бюджетування, фінансової звітності, управління коштами та аудиту. Використання єдиної управлінської інформаційної системи забезпечить підготовку різної інформації з мінімальним числом дублюючих операцій і коригувань.

Процес збирання, оброблення та перевірки звітності не повинен домінувати над процесом розроблення та прийняття рішень. Підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами суб'єкта державного сектору і зниження витрат на підготовку стандартних фінансових звітів, звітів відповідно до системи управління державними фінансами, а також інформації за спеціальними запитами потребує впровадження і постійного розвитку єдиної управлінської інформаційної системи.

Розробленню та впровадженню такої системи передують чітка специфікація всіх процедур і стандартів формування звітності. Така інформаційна система повинна давати можливість об'єднувати та консолідувати дані обліку чи звітності бюджетних установ, накопичувати ретроспективну інформацію, складати на її основі консолідовані фінансові звіти та здійснювати їх аналітичне оброблення.

Форми консолідованої фінансової звітності визначені НП(С)БОДС 102.

Структура консолідації може передбачати різні варіанти консолідації, а саме: консолідацію тільки на центральному рівні або консолідацію на кожному рівні (ієрархічний підхід). Як перший так і другий варіанти мають свої переваги та недоліки.

До переваг консолідації на центральному рівні слід віднести такі: навички і програмне забезпечення необхідні лише на одній центральній базі; забезпечується послідовність підходу.

Перевагами ієрархічного підходу є те, що консолідація даних на кожному рівні забезпечується персоналом, який має уявлення про робочі процеси, а також цей варіант забезпечує різні рівні консолідованої інформації.

Недоліками першого варіанту консолідації є те, що її можна забезпечити лише за умови автоматизації процесу, є проблема конфігурації в програмному забезпеченні всіх вимог МСБОДС та стандартів статистики (GFS).

Другий варіант консолідації вимагає наявності кваліфікованого персоналу і узгоджених процедур на кожному рівні консолідації, а також існують ризики несумісності систем, помилок, затримок.

Основними вимогами консолідації є такі: кінець року є спільним для всіх консолідуємих закладів; єдиний принцип ведення обліку, тобто касовий метод або метод нарахування; застосування єдиних правил оцінки і вимірювання; вилучення перерахувань між закладами, інформація яких консолідується.

Розроблення та впровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі бухгалтерської моделі ведення обліку відповідно до НП(С)БОДС, із застосуванням плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетної класифікації є одним із заходів модернізації системи управління державними фінансами.

1. Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності – надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Облік діяльності будь-якого суб'єкта державного сектору має низку особливостей, які зумовлені передусім необхідністю дотримання вимог законодавчих і нормативно-правових актів, якими регулюються бюджетні правовідносини в Україні. Таким чином, організація бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, на відміну від обліку на підприємствах, має такі особливості: здійснюється в розрізі кодів бюджетної класифікації; не використовує таке поняття, як "професійне судження". Окремі операції суб'єктів державного сектору (державний внутрішній та зовнішній борги, бюджетні зобов'язання, надходження до бюджету, трансферти тощо) відсутні навіть у понятійному вигляді у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Мінфіном для підприємств організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

2. Центральну позицію в бюджетному законодавстві України займає БКУ. Він належить до постійної складової бюджетного законодавства, яка визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетні відносини та відповідальність за порушення цього законодавства. Вказаний документ являє собою кодифікований нормативно-правовий акт, який забезпечує детальне правове регулювання бюджетної сфери суспільних відносин і має структурний поділ на частини, розділи, підрозділи, статті, що певною мірою відображають зміст бюджетного процесу.

3. Для закріплення позицій БКУ щодо організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ було оновлено склад бюджетного

законодавства через затвердження у 2011 р. трьох нових нормативних актів: Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи і Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи, Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень. Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи. Питання призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи порушується перед органами ДКСУ керівником бюджетної установи за наявності вакансії або підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Після здійснення керівником бюджетної установи подання про призначення головного бухгалтера, перевірки представлених документів та прийняття їх до розгляду органом ДКСУ встановлюється дата проведення співбесіди і відкривається Картка погодження. Про дату, час та місце проведення співбесіди інформується особа, яка претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи. Співбесіду проводять керівники структурних підрозділів органу ДКСУ, на яких покладено обов'язки координації діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контролю за виконання ними своїх повноважень, кадровою службою і заступником керівника органу ДКСУ. Результати проведеної співбесіди зазначаються у Картці погодження. Під час співбесіди перевіряється відповідність кандидата професійно-кваліфікаційним вимогам, встановленим Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи.

4. МСБОДС являють собою офіційно прийняті вимоги до фінансової звітності. Розроблено 32 МСБОДС. На сьогодні в Україні відсутній переклад державною мовою шести міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (27 “Сільське господарство”; 28 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”; 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”; 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”; 31 “Нематеріальні активи”; 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента”).

5. Україна, в ході імплементації вітчизняного нормативно-правового поля до міжнародного законодавства, Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі закріпила позицію щодо розроблення НП(С)БОДС на основі МСБОДС. Принциповими позиціями МСБОДС, які потребують закріплення в

НС(П)БОДС виступають первинні елементи методологічного інструментарію – принципи бухгалтерського обліку в цілому та принцип нарахування зокрема як такий, що лежить в основі методу нарахування, на якому і базуються МСБОДС.

6. НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які є основою для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку. МСБОДС містять єдині методологічні підходи до оцінювання й розкриття інформації. Їхні положення є набагато ширшими, ніж ті, що враховані у НП(С)БОДС, розроблених для державного сектору України. НП(С)БОДС відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства. Поглиблення ринкових відносин в Україні, удосконалення державного управління неминуче приведуть до прямого запровадження МСБОДС, як це відбулося в корпоративному секторі національної економіки.

7. За НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, в активі балансу, на відміну від наявної практики обліку в бюджетних установах, виокремлено нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів. Щодо пасиву балансу, то в НП(С)БОДС 101 передбачено розділ, який відсутній у формі балансу, що складається відповідно до чинного законодавства, – “Забезпечення”. Фонди у необоротних активах та МШП не відображаються за новими стандартами. Результати виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами також не виокремлюються, а відображаються одним рядком “Фінансовий результат”. Порівняно з чинною формою присутні два нові рядки – “Капітал у підприємства”, “Резерви”.

Звіт про фінансові результати відповідно до НП(С)БОДС 101 складається не лише в розрізі загального і спеціального фондів, як передбачено чинним законодавством, а за доходами і витратами від обмінних та необмінних операцій, а також за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету.

Звіт про рух грошових коштів за новими стандартами відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Власне виокремлення таких видів діяльності установ державного сектору, як інвестиційна, операційна, фінансова, є новим для бюджетного законодавства України.

8. У НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” поняття консолідованої фінансової звітності застосовується вперше. У НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” вводиться поняття сегментів, зокрема “звітний сегмент”, “географічний сегмент”, “сегмент діяльності”.

9. Аналізуючи НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, слід вказати на відсутність принципових протиріч із положеннями чинного Бюджетного кодексу України. Такі терміни, як первісна і залишкова вартість, у бухгалтерському обліку не є новими і мають подібні визначення в НП(С)БОДС та чинному законодавстві. Щодо первісної вартості, то, на відміну від практики обліку в бюджетних установах, стандартами передбачено включення до первісної вартості певних видів витрат, пов’язаних із придбанням основного засобу. Це пояснюється необхідністю дотримання принципу історичної собівартості. Нововведенням НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” є поняття амортизації, якого немає в чинному законодавстві, оскільки застосовується поняття зносу.

10. У НП(С)БОДС 123 “Запаси” також введено ряд нових понять стосовно зазначених активів. Загалом НП(С)БОДС 123 “Запаси” передбачено ширше коло складових запасів не лише за їх матеріально-технічною характеристикою, а й за напрямом подальшого використання. Відмінністю також є наявність у стандарті умов визнання запасів. Окремі відмінності присутні й в оцінці запасів. Відповідно до чинного законодавства, до первісної вартості запасів при їх придбанні можна віднести лише ту суму, що була сплачена постачальнику згідно з договором. Інші складові, передбачені НП(С)БОДС 123, до первісної вартості на сьогодні не включаються.

11. Згідно з НП(С)БОДС 124 “Доходи” усі доходи суб’єктів державного сектору віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, що у чинному законодавстві не застосовується. Суттєві відмінності від міжнародної практики має також нормативне регулювання орендних операцій для суб’єктів державного сектору в Україні. Це і є причиною невідповідностей НП(С)БОДС 126 “Оренда” чинним законодавчим нормам. Зокрема, чинним бюджетним законодавством не виокремлюється конкретно фінансова та операційна оренда (на відміну від міжнародних стандартів). Передбачено лише орендні відносини з подальшим правом приватизації об’єкта оренди.

**12.** НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” також введено до бюджетного законодавства нові терміни, зокрема інвестиційної та операційної нерухомості. Зважаючи на виявлені відмінності чинного вітчизняного законодавства та НП(С)БОДС, доречним вбачається внесення певних змін до БКУ, передусім до глави 10 “Бухгалтерський облік та звітність про виконання Державного бюджету України”.

**13.** БКУ не потребує уточнень у частині порядку обліку необоротних активів і запасів. Утім, для забезпечення чіткості та єдності підходів у бухгалтерському обліку суб’єктів бюджетної сфери позиції НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, 122 “Запаси”, 123 “Нематеріальні активи” потребують деталізації щодо порядку визнання, класифікації, оцінювання, амортизації (за необоротними активами), переоцінювання, документального оформлення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку надходження, використань й вибуття вказаних об’єктів.

**14.** Необхідні зміни та доповнення БКУ у частині доходів бюджетних установ. Оскільки згідно з НП(С)БОДС 124 усі доходи суб’єктів державного сектору віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, такий розподіл слід закріпити і в БКУ. Попередню класифікацію доходів за такими розділами, як податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом і трансферти слід трансформувати з метою узгодження з положеннями НП(С)БОДС 124. У методичних рекомендаціях має бути додатково розкрито процес документування операцій, пов’язаних із виникненням доходів від обмінних та необмінних операцій, а також їх відображення в системі синтетичного обліку. Зокрема, слід вказати, у яких регістрах буде міститися інформація про доходи СДС, а також які рахунки та субрахунки призначені для їх обліку.

**15.** До інших НП(С)БОДС слід розробити методичні рекомендації, які б деталізували вказані стандарти з точки зору первинного, синтетичного та аналітичного обліку, а також розкривали окремі положення, що потребують додаткового уточнення.

**16.** У процесі запровадження НП(С)БОДС перед суб’єктами державного сектору постане низка проблем, а саме:

– деякі положення бюджетного законодавства й нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку не повною мі-



рою відповідають вимогам застосування методу нарахування. У вітчизняному законодавстві чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі й консолідації інформації про виконання бюджетів. Унаслідок використання різних методів ведення бухгалтерського обліку в органах державного сектору запроваджені й діють декілька планів рахунків бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються за структурою та деталізацією;

- перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує вироблення єдиної облікової політики й напрацювання нормативно-правових актів, які встановлюють вимоги до обліку та звітності в державних органах і установах з урахуванням міжнародних норм;
- відсутнє програмне забезпечення, яке має враховувати особливості застосування НП(С)БОДС;
- перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує навчання бухгалтерського персоналу нових правил ведення бухгалтерського обліку та звітності.

У зв'язку з цим Мінфіну та ДКСУ спільно з Методологічною радою з бухгалтерського обліку необхідно розробити стратегію та план запровадження НП(С)БОДС. Зазначена стратегія має бути спрямована на: подальшу гармонізацію положень нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі згідно з вимогами МСБОДС; виявлення проблемних питань методичного й організаційного забезпечення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС та опрацювання у зв'язку з цим основних положень зазначених стандартів та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі; розроблення методичних рекомендацій щодо заповнення окремих форм фінансової звітності згідно з вимогами МСБОДС та надання іншої методологічної, методичної допомоги органам державного управління, суб'єктам державного сектору з питань практичного застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

**17.** Отже, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання державного бюджету за новими підходами дасть можливість удосконалити систему управління державними фінансами і забезпечити транспарентність даних фінансової

звітності та можливість зіставлення інформації, що в ній міститься, з аналогічними даними інших країн. Зокрема, застосування в бухгалтерському обліку методу нарахування дасть змогу:

- підвищити прозорість національної фінансової системи;
- істотно поліпшити процедуру управління активами, особливо основними засобами;
- покращити контроль фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- підвищити кваліфікацію фахівців, які забезпечують функціонування національної фінансової системи;
- ефективніше використовувати ресурси національної економіки, зокрема трудові.

**18.** Перехід до методу нарахування не може бути одномоментним і потребує тривалого періоду, протягом якого доцільно використовувати модифікований метод нарахування зі збереженням касової основи. Це необхідно врахувати при проведенні реформи бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, передбачивши поступовий перехід на метод нарахувань. Впровадження в державному секторі України цього методу дасть можливість перейти до середньострокового бюджетування (наявності інформації про обсяг триваючих зобов'язань, на які повинні бути виділені кошти з бюджету) та не тільки враховувати грошові залишки, а й контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань.

**19.** Національна облікова політика має дві складові: 1) державну політику щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку; 2) власну облікову політику суб'єктів господарювання. Як інструмент державного регулювання облікова політика спрямована на систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. З одного боку, вона забезпечує розвиток цієї системи, а з другого – створює умови для визначення обов'язкових для суб'єктів господарювання елементів власної облікової політики. Державна політика щодо розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає розроблення і запровадження НП(С)БОДС на підставі МСБОДС. Формування власної облікової політики суб'єктів державного сектору є одним із основних складних питань організації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Облікова політика в державному секторі має забезпечити: повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх факторів діяльно-

сті РБК; своєчасність відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів; відображення в бухгалтерському обліку факторів господарської діяльності не лише з огляду на їхню правову форму, а й з урахуванням економічного змісту; відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від надходження чи сплати грошових коштів; тотожність даних аналітичного обліку з оборотами і залишками за рахунками синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця; раціональне ведення бухгалтерського обліку, зважаючи на умови діяльності установи та її величину; дотримання вимог БКУ про економне та ефективне витрачання бюджетних коштів.

Облікова політика щодо методів оцінювання, обліку і контролю активних операцій та інших пасивних операцій ґрунтується на відповідних нормативних документах Мінфіну та ДКСУ і повинна сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості. Для застосування облікової політики розробляється Робоча інструкція, яка затверджується наказом керівника. Внесення змін до наказу про облікову політику протягом поточного року не допускається.

**20.** Враховуючи, що чинними законодавчими документами передбачені альтернативні варіанти організації і ведення бухгалтерського обліку, а із запровадженням стандартів бухгалтерського обліку та звітності будуть внесені кардинальні зміни у системи та форми управлінського обліку, технологію оброблення облікових даних, правила документообігу тощо, пропонується розробити та довести до користувачів типові методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику бюджетної установи та наповнення його необхідною інформацією для належного висвітлення фінансово-економічної діяльності.

**21.** З метою забезпечення цілісності систем управлінського, бухгалтерського та бюджетного обліку, єдності фінансової звітності необхідно визначити правила та процедури обліку й консолідації бухгалтерських даних бюджетних установ, які використовують програмно-цільову класифікацію видатків місцевих бюджетів від-

повідно до Концепції реформування місцевих бюджетів, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р, та наказу Мінфіну “Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання бюджетів” від 02.08.2012 № 805. Слід створити відповідне матеріально-технічне та програмне забезпечення казначейського обслуговування для проведення експерименту з введення елементів програмно-цільового методу для складання та виконання місцевих бюджетів.

**22.** Доцільно доопрацювати нормативну базу з бухгалтерського обліку та фінансової звітності для застосування фондами загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі – Фонди), оскільки прийняті НП(С)БОДС є загальними за змістом і не враховують специфіки операцій, що здійснюються Фондами.

**23.** Бюджетна звітність, яка на сьогодні складається РБК та органами ДКСУ, має бути переглянута на предмет її відповідності вимогам НП(С)БОДС. Форми бюджетної звітності повинні бути представлені як додатки до пояснювальної записки до фінансової звітності про виконання бюджету державного сектору України.

**24.** Забезпечення високої якості фінансової звітності органів влади потребує застосування однакових стандартів обліку та однакових принципів облікової політики. Підготовка якісної зведеної фінансової звітності за міжнародними стандартами може бути ускладнена, якщо не всі бюджетні організації застосовують міжнародні стандарти обліку. Крім того, облікові політики бюджетних організацій по-винні бути уніфіковані, щоб не допускати істотних відмінностей у відображенні подібних об’єктів і операцій у різних бюджетних організаціях. В обліковій політиці уточнюються різні аспекти обліку активів, зобов’язань та операцій бюджетних установ. Облікова політика може включати додаткові вимоги до складання звіту про виконання кошторису (фінансового плану) суб’єкта державного сектору.

**25.** Таким чином, проведене дослідження чинного порядку складання фінансової та бюджетної звітності дає можливість зробити такі висновки: чинні форми звітності формуються відповідно до законодавства з урахуванням вимог користувачів інформації; у звітності виокремлюється фінансова та бюджетна звітність, форми якої

затвержені Мінфіном; з метою запровадження НП(С)БОДС щодо формування фінансової звітності та уникнення дублювання звітних форм потребують перегляду нормативні документи, якими регулюються питання складання фінансової звітності.

**26.** Форми консолідованої фінансової звітності визначені НП(С)БОДС 102. Структура консолідації може передбачати різні варіанти консолідації, а саме: тільки на центральному рівні або на кожному рівні (ієрархічний підхід). Як перший, так і другий варіанти мають переваги та недоліки. До переваг консолідації на центральному рівні слід віднести такі: навички і програмне забезпечення необхідні лише на одній центральній базі; забезпечується послідовність підходу. Перевагами ієрархічного підходу є те, що консолідація даних на кожному рівні забезпечується персоналом, який має уявлення про робочі процеси, а також забезпечуються різні рівні консолідованої інформації. Недоліками першого варіанта консолідації є те, що її можна забезпечити лише за умови автоматизації процесу, є проблема конфігурації в програмному забезпеченні всіх вимог МСБОДС та стандартів статистики (GFS). Другий варіант консолідації потребує наявності кваліфікованого персоналу і узгоджених процедур на кожному її рівні, а також породжує ризики несумісності систем, помилок, затримок.

Основними вимогами консолідації є такі: єдиний кінець року для всіх закладів, що консолідуються; єдиний принцип ведення обліку, тобто касовий метод або метод нарахування; застосування єдиних правил оцінювання і вимірювання; вилучення перерахувань між закладами, інформація яких консолідується.

Розроблення та впровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі бухгалтерської моделі ведення обліку відповідно до НП(С)БОДС, із застосуванням плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетної класифікації, є одним із заходів модернізації системи управління державними фінансами.

**27.** Формування державної консолідованої звітності дає можливість отримувати всеосяжну інформацію про державний сектор на якісно новій основі, оскільки, окрім показників касового виконання бюджету, у фінансовій звітності відображаються показники активів і зобов'язань держави, показник чистого рівня добробуту – чиста вартість, що характеризує її фінансову діяльність. Для внутрішніх

користувачів формування повної і всеохоплюючої інформації про операції державного сектору може стати предметом серйозного аналізу, що є основою для планування і розроблення податково-бюджетної політики, а також для оцінювання впливу діяльності державного сектору на економіку країни загалом і на окремі її сектори. Крім того, така інформація сприятиме освіченості суспільства щодо реалізовуваної економічної політики і підвищенню довіри до діяльності уряду.

**28.** Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також зближення бухгалтерського обліку і звітності в комерційному секторі з вимогами МСФЗ створюють передумови для формування в країні консолідованої фінансової звітності за всіма суб'єктами, які належать до державного сектору, що, безумовно, відкриває нові перспективи у підвищенні ефективності управління суспільними фінансами. Слід зазначити, що МСФЗ та МСБОДС не є “застиглими” стандартами – вони регулярно переробляються і доповнюються. Це пояснюється як постійним процесом перетворень у світовій економіці (глобалізацією фінансових ринків, появою нових галузей, об'єктів обліку, видів правовідносин та ін.), так і розвитком облікової науки.

**29.** На нинішньому етапі в напрямі організаційного забезпечення складання фінансової та консолідованої фінансової звітності за НП(С)БОДС ще потрібно розробити та затвердити низку нормативних документів, класифікаторів тощо й створити уніфікований програмний продукт для суб'єктів державного сектору, який буде підтримувати вимоги законодавства щодо бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі України.

**30.** Система управління державними фінансами потребує впровадження інформаційних технологій шляхом організації процесу автоматизації за окремими об'єктами обліку. З використанням системного та кібернетичного підходів доцільно розробити комп'ютерну модель бухгалтерського обліку в секторі державного управління, що базується на принципах модульності, розширення, відкритості, адаптації, комплексного захисту інформаційних ресурсів, а також визначити порядок створення й етапи впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. У зв'язку з цим доцільно вивчити міжнародний досвід сертифікації програмного забезпечення бухгалтерського обліку та

розробити підходи до його застосування для уніфікації програмного забезпечення, яке відповідатиме вимогам, прийнятим НП(С)БОДС, та використовуватиметься суб'єктами державного сектору з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами ДКСУ і суб'єктами державного сектору із застосуванням баз даних та інформаційних систем.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Бандурка А. М.* Финансово-экономический анализ : учебник / А. М. Бандурка, И. М. Червяков, О. В. Посылкина ; Университет внутренних дел МВД Украины. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – 394 с.
2. *Бенько М. М.* Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К. : КНТЕУ, 2010. – 335 с.
3. *Береза А. М.* Основи створення інформаційних систем / А. М. Береза. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2001. – 214 с.
4. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : ИНЭ, 1999. – 574 с.
5. *Борисова Н. В.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н. В. Борисова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm).
6. *Бутинець Ф.* Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29.
7. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров ; за заг. ред. М. В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – 479 с.
8. Бюджетне законодавство України / уклад. І. С. Тимошук. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – 372 с.
9. Бюджетне право України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.vuzlib.net/fp\\_1/4.htm](http://www.vuzlib.net/fp_1/4.htm).
10. Бюджетний кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – С. 50–51.
11. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>.
12. Бюджетный кодекс Республики Казахстан : закон РК от 04.12.2008 № 95-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1121139824&chapter=1234333975&lang=rus>.



13. Бюджетный кодекс Российской Федерации : закон РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/budget/>.
14. *Велш Г. А.* Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
15. *Галузіна С. М.* Международный учет и аудит / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – С. 52–55.
16. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>.
17. *Голов С.* Трансформация отчетности украинских предприятий в соответствии с международными стандартами учета / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 2. – С. 17–24; № 3. – С. 6–16.
18. *Горбатюк О. В.* Інноваційні форми фінансового та управлінського обліку в мовах автоматизованої системи обробки інформації / О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр // Наука й економіка. – 2011. – № 1 (21). – С. 71–75.
19. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
20. Государственный финансовый контроль с 1917 по 1941 год [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://rustrana.ru/rubrics.php?r\\_id=821](http://rustrana.ru/rubrics.php?r_id=821).
21. Державні фінанси : підручник : у 5 т. Т. 4: Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Бухгалтерський облік і звітність з виконання бюджетів у системі казначейства / С. О. Булгакова, Т. В. Канева, В. Т. Александров та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 792 с.
22. Деякі питання організації бюджетного процесу : постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2008 № 1036 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1036-2008-%D0%BF>.
23. *Джога Р. Т.* Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України / Р. Т. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 4. – С. 20–21.
24. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників бухгалтерії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.balance.ua/ua/sai/sprav\\_info/dov\\_buh\\_spec\\_ua.htm](http://www.balance.ua/ua/sai/sprav_info/dov_buh_spec_ua.htm).
25. *Дудко В. П.* Бухгалтерський облік в умовах різних форм власності і господарювання / В. П. Дудко, Т. М. Ковальчук. – Чернівці : Рута, 1998. – 197 с.
26. *Єпіфанов А. О.* Бюджет і фінансова політика України / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – К. : Наук. думка, 1999. – 301 с.

27. Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.
28. Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения республиканских бюджетов автономных республик и местных бюджетов в финансовых органах : утв. приказом Министерства финансов СССР от 16.05.1975 № 49.
29. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : НДФІ, 2010. – 226 с.
30. Казначейська система виконання бюджету : підручник / Н. І. Сушко, С. О. Булгакова, Н. В. Базанова ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 249 с.
31. *Кауцкий А. С.* Бюджетный учёт и отчётность / А. С. Кауцкий. – М., 1952. – 349 с.
32. *Кашаев А.* О принципах бухгалтерского учета / А. Кашаев, О. Островский // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 11. – С. 58–63.
33. *Клименко О. В.* Інформаційні системи і технології в обліку / О. В. Клименко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
34. *Ковалев В. В.* Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 768 с.
35. Кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Кодекс>.
36. Комітет з питань державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81045/B3.pdf>.
37. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
38. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансово контролю, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.04.2005 № 158 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.
39. *Коцупатрий М.* Організація, складання, затвердження і подання річної бухгалтерської звітності / М. Коцупатрий // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 20.
40. *Кужельний М. В.* Організація обліку : навч. підруч. / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – Рівне : НУВГП, 2010. – 205 с.

41. *Левицька С. О.* Реформування бюджетного обліку: державне економіко-правове регулювання, перспективи / С. О. Левицька // Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. – Вип. 1. – Том II. – Д., 2008. – С. 46–52.
42. *Ловінська Л. Г.* Організація бухгалтерського обліку та контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
43. *Лучко М. Р.* Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах / М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак. – Т. : Стародубець, 2003. – 178 с.
44. *Малькова Т. Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
45. *Метелиця В. М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В. М. Метелиця [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_4/18\\_Metel.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf).
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. ; за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с.
47. Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=83009](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009).
48. МСФЗС 1 – Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.
49. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/1002290/\\_nehudlit\\_-\\_Byudzhethniii\\_Kodeks\\_Ukraini\\_\\_Naukovo-praktichniii\\_komentar.html](http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/1002290/_nehudlit_-_Byudzhethniii_Kodeks_Ukraini__Naukovo-praktichniii_komentar.html).
50. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
51. О бухгалтерском учете : закон Республики Таджикистан от 21.11.2006 № 212 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/.../TJ\\_tajlaw\\_ru.../TJ\\_tajlaw\\_ru.doc](http://www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/.../TJ_tajlaw_ru.../TJ_tajlaw_ru.doc).
52. О бухгалтерском учете : закон Республики Узбекистан от 30.08.1996 № 279-I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://fmc.uz/legisl.php?id=z\\_buh\\_uchet](http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet).
53. О бухгалтерском учете : закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>.
54. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : закон Республики Казахстан от 26.12.1995 № 2732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00032&all=all>.

55. О бюджетной системе : закон Республики Узбекистан от 14.12.2000 № 158-II [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact\\_id=14990](http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=14990).
56. О бюджетной системе и бюджетном процессе : закон Республики Молдова № 847-XIII от 24.05.1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/budget/law/lowbudget>.
57. О государственных финансах Республики Таджикистан : закон Республики Таджикистан от 02.12.2012 № 77 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=5865](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=5865).
58. *Осмятченко В. О.* Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
59. *Пахомова І. Г.* Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / І. Г. Пахомова, К. В. Лобанова // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=518>.
60. *Писаревська Т. А.* Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.
61. Питання Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
62. План дій “Україна – Європейський Союз” Європейська політика сусідства : схвалено Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_693](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693).
63. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін. – К. : НВП “АВТ”, 2004. – С. 23.
64. Положение об институте государственных бухгалтеров-экспертов : постановление СНК СССР от 18.08.1925 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://law-news.ru/cp/c23/page\\_122.html](http://law-news.ru/cp/c23/page_122.html).
65. *Попадюха Н.* Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин / Н. Попадюха [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3\\_15/26.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/26.pdf).
66. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом Міністерства

- фінансів України від 22.06.2012 № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
67. Принцип бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип\\_бухгалтерського\\_обліку](http://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип_бухгалтерського_обліку).
68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
69. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.
70. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 07.07.2011 № 3614-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1321268378592\\_528](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1321268378592_528).
71. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
72. Про Державне казначейство України : указ Президента України від 27.04.1995 № 335/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/335/95>.
73. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
74. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
75. Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
76. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
77. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

78. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ : наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?find=1&textl=1&user=o78&text=%F0%E0%F5%F3%ED%EA&x=11&y=5>.
79. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів оренди, Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів та Порядку надання в кредит орендареві коштів та цінних паперів : постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1995 № 629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.
80. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
81. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
82. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 08.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
83. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
84. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання : постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/659-2002-%D0%BE>.
85. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.
86. Про затвердження Плану-графіку затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=361141&cat\\_id=285157](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=361141&cat_id=285157).
87. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” : наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
88. Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки від 02.12.1997 № 127/138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.
89. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=21-2011-%EF>.
90. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Державного казначейства України від 04.11.2002 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0919-02>.
91. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету : наказ Державного казначейства України від 25.05.2004 № 89 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0716-04>.
92. Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0281-11>.
93. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
94. Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 1537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>.
95. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

96. Про затвердження Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
97. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/615/98>.
98. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
99. Про затвердження Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.
100. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунком державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання : наказ Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.1997 № 125/70 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0612-97>.
101. Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання : наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.
102. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>.
103. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері : указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>.
104. Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>.
105. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від



- 21.11.2002 № 228-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-iv>.
106. Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу : постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 № 786 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=786-95-%EF>.
107. Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.
108. Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
109. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 14.09.2000 № 1072/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1072/2000>.
110. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/237/94-%D0%B2%D1%80>.
111. Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : закон України від 24.09.2008 № 591-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=591-17>.
112. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна та фінансових ресурсів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 №1673 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1673-2006-%D0%BF>.
113. Про стандартизацію : закон України від 17.05.2001 № 2408-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2408-14>.
114. Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 15.09.1999 № 1721 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1721-99-%D0%BF>.
115. Про фінансовий лізинг : закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

116. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
117. Проект модернізації державних фінансів : звіт із середньострокового огляду проекту, затверджений 08.08.2011.
118. *Радущий А.* Концепция финансовой отчетности в США / А. Радущий // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 11. – С. 34–37.
119. Розвиток світової бухгалтерської професії – думка IFAC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kagaudit.com/i/lng.ua/page.news\\_detail/news\\_id.466/\\_menuid.50](http://www.kagaudit.com/i/lng.ua/page.news_detail/news_id.466/_menuid.50).
120. *Салдусова Б. В.* Бухгалтерский учет и отчетность в секторе государственного управления Франции / Б. В. Салдусова. – С. 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.
121. *Самойлов Є. А.* Бюджетне право як підгалузь фінансового права України: теоретико-правове обґрунтування / Є. А. Самойлов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4900>.
122. *Сафонова Л. Д.* Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посіб. / Л. Д. Сафонова. – К. : КНЕУ. – 2001. – 186 с.
123. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : дис... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С. В. Свірко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – С. 115–123.
124. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 40–53.
125. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік виконання кошторису в контексті процесів міжнародної інтеграції: сучасний стан та перспективи розвитку / С. В. Свірко // Матер. Міжнар. конф. “Міжнародні стандарти фінансової звітності – шлях до підвищення конкурентоздатності українських підприємств в умовах вступу до СОТ” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uacaa.org/ukr>.
126. *Свірко С. В.* Вітчизняний інститут державних бухгалтерів: історичний досвід, реалії сучасності та перспективи розвитку / С. В. Свірко // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 21. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 515.
127. *Свірко С. В.* Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС /

- С. В. Свірко // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 23. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 470–486.
128. *Свірко С. В.* Концепція розвитку обліку бюджетних установ в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародною практикою / С. В. Свірко // Вчені записки. – Вип. 5. – К. : КНЕУ. – 2003. – С. 117.
129. *Свірко С. В.* Мотиваційні аспекти праці бухгалтерів: світовий досвід і проблеми його впровадження в Україні / С. В. Свірко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – № 18-2. – С. 108.
130. *Свірко С. В.* Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ. – 2001. – С. 55–59.
131. *Свірко С. В.* Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів / С. В. Свірко // Проблемы функционирования предприятий различных форм собственности : сб. науч. тр. – Вып. 1. – Т. II / НАН Украины. – Д. : Ин-т экономики пром-ти, 2008. – С. 63–64.
132. *Соколов Я. В.* История бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 23–25.
133. *Сопко В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.
134. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.
135. *Сушко Н. І.* Ключові напрями реалізації модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі / Н. І. Сушко // Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. – Вип. 1. – Т. II. – Д., 2008. – С. 31–34.
136. *Сушко Н. І.* Коментар до системи бухгалтерського обліку з виконання державного та місцевих бюджетів / Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 4. – С. 3–8.
137. *Сушко Н. І.* Реформування системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів / Н. І. Сушко // Вісник КНТЕУ. – 2003. – № 1. – С. 33–40.
138. *Тандберг Э.* Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе : рабочий документ МВФ 2008 г. /

- Э. Тандберг, М. Павешич-Шкерлеп [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gosman.ru>.
139. *Терещенко Л. О.* Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.
140. Управління державним бюджетом України : підручник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – 816 с.
141. Управління сучасним готельним комплексом : навч. посіб. / Г. Б. Мунін, А. О. Змійов, Г. О. Зінов'єв та ін. – К. : Ліра-К, 2005. – 520 с.
142. *Утенкова К. О.* Перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / К. О. Утенкова // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 85–87.
143. *Фарион А. И.* Адаптация нормативно-правового и методологического обеспечения осуществления операций исполнения регионального бюджета / А. И. Фарион, И. Д. Фарион // Тезисы докладов VI Междунар. науч.-практ. конф. “Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем”, Гомель, 26–27 нояб. 2009 г. – В 2 ч. – Ч. 1. – Гомель : ГТЕУ им. П. О. Сухого, 2009. – С. 163–165.
144. *Фаріон А. І.* Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору / А. І. Фаріон // Спец. вип. наук. вісника ДВНЗ Ужгород. ун-ту “Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”. – 2010. – Ч. I. – С. 96–102.
145. *Фаріон А. І.* Основні принципи і методи фінансування бюджетних установ / А. І. Фаріон // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 21–22 листоп. 2007 р. – Т. : ТНЕУ, 2007. – С. 400–403.
146. *Фаріон А. І.* Стратегія розподілу та контролю бюджетних ресурсів як стимул розвитку економіки / А. І. Фаріон // Наук.-практ. конф. “Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика”, 17 груд. 2008 р. – Т., 2008. – С. 471–483.
147. *Фаріон А. І.* Фінансування за загальним та спеціальними фондами та їхній облік / А. І. Фаріон // Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя / Матер. наук.-практ. конф. “Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя”, 11 черв. 2010 р. – Т. : ТНЕУ, 2010. – С. 205–207.
148. Финансовый менеджмент / Е. С. Стоянова, И. Т. Балабанов, К. В. Быкова и др. – М. : Перспектива, 1997. – 574 с.
149. Финансовый менеджмент : навч. посіб. / Т. В. Момот, В. О. Безугла, Ю. О. Тараруєв та ін. ; за ред. Т. В. Момот. – К. : ЦУА, 2011. – 712 с.

150. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бред ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
151. *Чемерис О. М.* Управлінські аспекти удосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О. М. Чемерис [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc\\_pdf/Chemerys.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf).
152. *Чечуліна О. О.* Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи / О. О. Чечуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>.
153. *Чумаченко М. Г.* Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн заходу / М. Г. Чумаченко, С. В. Свірко // *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. – Вип. 15. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 358.
154. *Шара О. І.* Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій / О. І. Шара // *Вісник Хмельн. нац. ун-ту.* – 2010. – № 5, т. 3. – С. 267–269.
155. *Шеремет А. Д.* Финансы предприятий : учеб. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М. : Инфра-М, 1999. – 343 с.
156. Before the IPSAS standards, similar to the framework in the IFRS system there is a preface which sets out the framework conditions for the IPSAS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ipsas.org/en/ipsas\\_standards.htm](http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm).
157. Comparison of Cash Method and Accrual Method of accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison\\_of\\_Cash\\_Method\\_and\\_Accrual\\_Method\\_of\\_accounting](http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison_of_Cash_Method_and_Accrual_Method_of_accounting).
158. Controllership & Treasurership Functions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.maaw.info/ControllershipTreasurership.htm>.
159. Establishing and Developing a Professional Accountancy Body [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/establishing-and-developing-professional-accountancy-body>.
160. *Green B. P.* Controllership. The Other Accounting Career / B. P. Green [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershipTheOtherAccountingCareer.pdf>.
161. *Hepworth N.* Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom / N. Hepworth // *Models of Public Budgeting and Accounting Reform* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tpl>.

162. International Public Sector Accounting Standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Public\\_Sector\\_Accounting\\_Standards](http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards).
163. *Pallot J.* Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand / J. Pallat // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmp1>.
164. *Roehl-Anderson J. M.* The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant / J. M. Roehl-Anderson, S. M. Bragg. – 3<sup>rd</sup> ed. – John Wiley & Sons, 2005. – 460 p.
165. The role of the professional public sector accountancy body ineffective administration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.cipfa.org.uk/international/download/Role\\_Prof\\_Sector.pdf](http://www.cipfa.org.uk/international/download/Role_Prof_Sector.pdf).



## ДОДАТКИ





## Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007–2015 роки

Назва заходу	Строк виконання, роки	Відповідальні за виконання
<i>Удосконалення системи бухгалтерського обліку</i>		
1. Підготовка з метою забезпечення розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу України, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та інших нормативно-правових актів, у тому числі щодо встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	2010	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку, Мін’юст, Мінпраці
2. Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов’язань, доходів та витрат між суб’єктами бухгалтерського обліку	2007–2008	Державне казначейство, Мінфін
3. Розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
4. Затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та розроблення концепції порядку складання плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012	Мінфін
<i>Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів</i>		
5. Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007–2008	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку
6. Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів із розробленням відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008	Державне казначейство, Мінфін, головні розпорядники бюджетних коштів

Закінчення додатка А

Назва заходу	Строк виконання, роки	Відповідальні за виконання
7. Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2010–2012	Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів
8. Затвердження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	- " -	Мінфін
<i>Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи</i>		
9. Нормативно-правове врегулювання питання щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі головних бухгалтерів	2010–2011	Державне казначейство, Мінфін, Мінпраці Мінекономрозвитку, Мін'юст
10. Внесення до нормативно-правових актів змін щодо реалізації у повному обсязі повноважень органів Державного казначейства під час здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007–2009	Державне казначейство, Мінфін, Мінекономрозвитку, Мін'юст
11. Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідно до бюджетної класифікації	2008–2015	Державне казначейство, Мінфін
12. Уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем	2008	Державне казначейство, Мінфін

Джерело: Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

## Додаток Б

**Перелік нормативних документів України, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі**

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по виконанню бюджету	бюджетних установ
1	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI	+		
2	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV	+		
3	Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затв. наказом Головного управління Держказначейства України від 30.10.1998 № 90			+
4	Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затв. постановою правління Нацбанку України від 21.01.2004 № 22			+
5	Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти : постанова Кабміну України від 09.10.2006 № 1404		+	+
6	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. постановою правління Нацбанку України від 15.12.2004 № 637			+
7	Порядок ведення і використання картки обліку зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, затв. наказом Держказначейства України від 06.07.2009 № 269		+	
8	Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затв. наказом Держказначейства України від 24.07.2001 № 126			+
9	Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затв. наказом Мінфіну від 02.03.2012 № 309		+	+

## Продовження додатка Б

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по вико-наннянню бюдже-ту	бюджет-них установ
10	Порядок отримання та погашення позик на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевого бюджету, у фінансових установах, затв. наказом Мінфіну від 09.08.2002 № 627		+	
11	Порядок подання фінансової звітності, затв. постановою Кабміну України від 28.02.2000 № 419			+
12	Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Мінфіну від 28.12.2011 № 1774		+	
13	Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : наказ Мінфіну від 22.12.2011 № 1691		+	
14	Про Державний бюджет України на 2013 рік : закон України від 06.12.2012 № 5515-VI	+	+	+
15	Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : наказ Мінфіну від 28.01.2002 № 57		+	
16	Про затвердження інструктивної бази : наказ Держказначейства України від 28.11.2000 № 119		+	
17	Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Мінфіну від 26.06.2013 № 611			+
18	Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ : наказ Держказначейства України від 08.12.2000 № 125			+
19	Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ : наказ Держказначейства України від 26.12.2003 № 242			+

## Продовження додатка Б

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по виконанню бюджету	бюджетних установ
20	Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : наказ Держказначейства України від 27.07.2000 № 68			+
21	Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Мінфіну від 12.03.2012 № 333		+	+
22	Про затвердження Положення про єдиний казначейський рахунок : наказ Держказначейства України від 26.06.2002 № 122		+	+
23	Про затвердження Порядку визначення вартості продажу казначейських зобов'язань серії А та форми бланка сертифіката казначейського зобов'язання : наказ Мінфіну від 07.09.2012 № 980		+	
24	Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Мінфіну від 22.06.2012 № 758		+	+
25	Про затвердження Порядку відображення операцій, пов'язаних з державним та гарантованим державою боргом, при плануванні та виконанні державного бюджету : наказ Мінфіну від 28.01.2004 № 42		+	
26	Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : наказ Держказначейства України від 11.08.2008 № 327		+	+
27	Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів : наказ Держказначейства України від 14.12.2007 № 233		+	+
28	Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : наказ Мінфіну від 29.01.2013 № 43		+	+

## Продовження додатка Б

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по вико-нанню бюдже-ту	бюджет-них установ
29	Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Мініфіну від 23.08.2012 № 938		+	+
30	Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Мініфіну від 24.12.2012 № 1407		+	+
31	Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Мініфіну від 24.01.2012 № 44		+	+
32	Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабміну України від 28.02.2002 № 228		+	+
33	Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів : наказ Мініфіну від 22.12.2011 № 1691		+	+
34	Про затвердження Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув : наказ Держказначейства України від 08.05.2001 № 73			+
35	Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання : наказ Головного управління Держказначейства України та Держкомстату України від 02.12.1997 № 125/70			+
36	Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання : наказ Держказначейства України від 18.12.2000 № 130			+
37	Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : наказ Держказначейства України від 06.10.2000 № 100			+

## Продовження додатка Б

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по вико-нанню бюдже-ту	бюджет-них установ
38	Про затвердження форми та Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій : наказ Державної податкової адміністрації України від 31.01.2011 № 56			+
39	Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI			+
40	Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу : постанова Кабміну України від 04.10.1995 № 786		+	+
41	Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабміну України від 30.08.2002 № 1298			+
42	Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 № 2269-II		+	+
43	Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності : постанова Кабміну України від 21.09.1998 № 1482		+	+
44	Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабміну України від 02.02.2011 № 98			+
45	Про удосконалення механізму виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ та державної соціальної допомоги : постанова Кабміну України від 22.04.2005 № 318			+
46	Про управління об'єктами державної власності : закон України від 21.09.2006 № 185-V		+	+

## Закінчення додатка Б

№ з/п	Назва нормативного документа	Сфера застосування нормативного документа		
		за-гальні	по виконанню бюджету	бюджетних установ
47	Щодо організації роботи органів Державної казначейської служби України з складання звітності про виконання місцевих бюджетів : наказ Державної казначейської служби України від 08.02.2012 № 49		+	



## **Перелік основних термінів бюджетного законодавства, що закріплені статтею 2 БКУ**

*Бюджет* – план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади автономної республіки крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

*Бюджети місцевого самоврядування* – бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах).

*Бюджетна класифікація* – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

*Бюджетна програма* – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

*Бюджетна система України* – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права.

*Бюджетне асигнування* – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане згідно з бюджетним призначенням, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

*Бюджетне зобов'язання* – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

*Бюджетне призначення* – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим кодексом, законом про державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має

кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

*Бюджетний запит* – документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди.

*Бюджетний процес* – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

*Бюджетні кошти (кошти бюджету)* – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету.

*Бюджетні установи* – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

*Боргове зобов'язання* – зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів.

*Видатки бюджету* – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

*Витрати бюджету* – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

*Власні надходження бюджетних установ* – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

*Гарантійне зобов'язання* – зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання – резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію.

*Гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг* – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

*Гарантований державою борг* – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями.

*Головні розпорядники бюджетних коштів* – бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до ст. 22 Бюджетного кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень.

*Державне запозичення* – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету.

*Державний борг* – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення.

*Дефіцит бюджету* – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

*Дотація вирівнювання* – міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

*Доходи бюджету* – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ).

*Закон про Державний бюджет України* – закон, який затверджує державний бюджет України та містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду.

- Залишок бюджетних коштів* – обсяг коштів відповідного бюджету, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів цього бюджету на кінець звітного періоду.
- Інвестиційна програма (проект)* – комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та/або місцевих бюджетів чи шляхом надання державних та/або місцевих гарантій.
- Квасифіскальні операції* – операції органів державної влади і місцевого самоврядування, національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного і комунального секторів економіки, що не відображаються у показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому.
- Коефіцієнт вирівнювання* – показник, який використовується для розрахунку обсягу коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів з метою стимулювання нарощування доходів місцевих бюджетів у процесі бюджетного планування.
- Кошик доходів державного бюджету для надання міжбюджетних трансфертів* – доходи загального фонду державного бюджету, за рахунок яких здійснюється перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам.
- Кошик доходів місцевих бюджетів* – доходи загального фонду, закріплені бюджетним кодексом України на постійній основі за місцевими бюджетами, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.
- Кошторис* – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

*Кредитування бюджету* – операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів з бюджету), та операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету). До кредитів з бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з бюджету на поворотній основі.

*Міжбюджетні трансферти* – кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

*Місцеві запозичення* – операції з отримання до бюджету автономної республіки крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету автономної республіки крим чи міського бюджету.

*Місцеві бюджети* – бюджет автономної республіки крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування.

*Місцевий борг* – загальна сума боргових зобов'язань автономної республіки крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок місцевого запозичення.

*Місцевий фінансовий орган* – установа, що відповідно до законодавства України здійснює функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Для цілей бку міністерство фінансів автономної республіки крим віднесено до місцевих фінансових органів. Сільський голова забезпечує виконання функцій місцевого фінансового органу, якщо такий орган не створено згідно із законом.

*Надходження бюджету* – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.

*Обслуговування державного (місцевого) боргу* – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням дер-

жавним (місцевим) боргом. До таких операцій не належить погашення державного (місцевого) боргу.

*Одержувач бюджетних коштів* – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету.

*Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету*, – органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), інших надходжень бюджету.

*Паспорт бюджетної програми* – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

*Платіж* – виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах.

*Погашення державного (місцевого) боргу* – операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів.

*Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі* – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

*Проект бюджету* – проект плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, що здійснюються органами державної влади (органами влади автономної республіки крим, органами місцевого самоврядування) протягом бюджетного періоду, який є невід'ємною частиною проекту закону про державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет).

*Профіцит бюджету* – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету).

*Рішення про місцевий бюджет* – нормативно-правовий акт верховної ради автономної республіки крим чи відповідної місцевої ради, виданий в установленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно ради міністрів автономної республіки крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду.

*Розпис бюджету* – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

*Розпорядник бюджетних коштів* – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.

*Субвенції* – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

*Управління бюджетними коштами* – сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів.

*Управління державним (місцевим) боргом* – сукупність дій, пов'язаних із здійсненням запозичень, обслуговуванням і погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів з державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження.

*Фінансовий норматив бюджетної забезпеченості* – гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відпо-

відно радою міністрів автономної республіки крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів.

*Фінансування бюджету* – надходження та витрати бюджету, пов'язані зі зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету.



## **Склад квартального та річного звіту про виконання Державного бюджету України**

### **Г.1. Склад квартального звіту про виконання Державного бюджету України**

- 1) звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- 2) звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- 3) звіт про рух грошових коштів;
- 4) звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);
- 5) звіт про стан державного боргу;
- 6) зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- 7) звіт про операції щодо державних гарантійних зобов'язань;
- 8) інформація про здійснені операції з державним боргом;
- 9) інформація про надані державні гарантії;
- 10) пояснення щодо стану виконання показників Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний період.

### **Г.2. Склад річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України**

- 1) звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- 2) звіт про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України);
- 3) звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- 4) звіт про рух грошових коштів;
- 5) звіт про власний капітал;
- 6) інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України;
- 7) звіт про бюджетну заборгованість;
- 8) звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету;
- 9) звіт про стан державного боргу;
- 10) звіт про операції щодо державних гарантійних зобов'язань;

- 11) зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- 12) інформація про виконання місцевих бюджетів, включаючи інформацію про стан місцевого боргу;
- 13) інформація про здійснені операції з державним боргом;
- 14) інформація про надані державні гарантії;
- 15) інформація про досягнення запланованої мети, завдань та результативних показників головними розпорядниками коштів державного бюджету в межах бюджетних програм;
- 16) інформація про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України;
- 17) інша інформація, визнана Кабінетом Міністрів України.

**Витяг з Типового положення про бухгалтерську службу  
бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету  
Міністрів України від 26.01.2011 № 59**

Головний бухгалтер:

1) організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;

2) здійснює керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;

3) погоджує проекти договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна;

4) бере у разі потреби участь в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

5) здійснює у межах своїх повноважень заходи щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;

6) погоджує кандидатури працівників бюджетної установи, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

7) подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо: визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями; визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників; призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби; вибору та впровадження уніфікованої

автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи; створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів; визначення джерел погашення кредиторської заборгованості, повернення кредитів, отриманих з державного або місцевого бюджету; притягнення до відповідальності працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, за результатами контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; удосконалення порядку здійснення поточного контролю; організації навчання працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, з метою підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня; забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

8) підписує звітність та документи, які є підставою для: перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів); проведення розрахунків відповідно до укладених договорів; приймання і видачі грошових коштів; оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна; проведення інших господарських операцій;

9) відмовляє у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформує керівника бюджетної установи про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;

10) здійснює контроль за: відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою; складанням звітності; цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна; дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи; правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахо-

ваних коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; станом погашення та списання згідно з законодавством дебіторської заборгованості бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані; додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у разі їх закупівлі за бюджетні кошти; оформленням матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів; розробленням та здійсненням заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни працівників бухгалтерської служби; усуненням порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; виконанням головними бухгалтерами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, функцій з контролю;

11) погоджує документи, пов'язані з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;

12) виконує інші обов'язки, передбачені законодавством.

**Перевірка відповідності потенційного головного бухгалтера  
бюджетної установи професійно-кваліфікаційним вимогам,  
встановленим Типовим положенням про бухгалтерську службу  
бюджетної установи**

<i>При проведенні співбесіди з потенційним головним бухгалтером бюджетної установи</i>
<i>визначається рівень його знань щодо:</i>
– законів, інших актів законодавства з питань регулювання господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку, у тому числі нормативно-правових актів Національного банку України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, нормативно-правових актів Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі
– основ технології виробництва продукції
– порядку оформлення операцій і організації документообігу за розділами обліку
– форм та порядку проведення розрахунків
– порядку приймання, передачі товарно-матеріальних та інших цінностей, зберігання і витрачання коштів
– правил проведення та оформлення результатів інвентаризації активів і зобов'язань
– основних принципів роботи на комп'ютері та відповідних програмних засобів
<i>У разі заперечення головним бухгалтером підстави свого звільнення, яка зазначена у п. 2 ст. 40 КЗпПУ, орган Державної казначейської служби України</i>
<i>здійснює такі дії:</i>
– розглядає обґрунтування підстав, зазначених у поданні керівника, як таких, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді цього головного бухгалтера
– з'ясовує, чи проводилось оцінювання, та, у разі його здійснення, переглядаються результати
– проводить оцінювання (якщо воно не здійснювалося)

## Закінчення додатка Е

– з'ясовує, чи надходили від головного бухгалтера, відносно якого порушено питання про звільнення, повідомлення щодо неправомірних розпоряджень керівника бюджетної установи та, у разі наявності, переглядаються результати розгляду таких повідомлень
– у разі потреби ініціює проведення в установленому порядку контрольного заходу щодо перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності
<b><i>Відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера надається у разі,</i></b>
<i>коли:</i>
– результати оцінювання діяльності головного бухгалтера є задовільними
– підстави, зазначені у поданні керівника, як такі, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді цього головного бухгалтера, будуть визнані необґрунтованими
– перевіркою порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, у разі її проведення, порушення не встановлені або є такими, що не свідчать про невідповідність працівника займаній посаді внаслідок недостатньої кваліфікації
– від головного бухгалтера надходили повідомлення щодо неправомірних розпоряджень керівника бюджетної установи і за результатами їх розгляду органом Державної казначейської служби України встановлено факт порушення бюджетного законодавства

## Перелік МСБОДС

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” (IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”)	Містить загальні положення щодо подання фінансової звітності, рекомендації зі структури звітів і мінімальні вимоги до їх змісту при застосуванні в обліку методу нарахування
МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів” (IPSAS 2 “Cash Flow Statements”)	Вимагає розкривати інформацію про зміни грошових коштів і еквівалентів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності
МСБОДС 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” (IPSAS 3 “Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies”)	Установлює порядок обліку змін значень оцінки і облікової політики, а також виправлення фундаментальних помилок. Стандарт дає визначення статей надзвичайних обставин і вимагає розкриття інформації про окремі показники фінансової звітності
МСБОДС 4 “Вплив змін валютних курсів” (IPSAS 4 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”)	Викладає порядок визначення валютного курсу, що використовується при відображенні окремих господарських операцій і показників, а також пояснюється, яким чином визнавати і відобразити у фінансовій звітності фінансові наслідки змін валютних курсів
МСБОДС 5 “Витрати на позиках” (IPSAS 5 “Borrowing Costs”)	Установлює порядок обліку витрат за позиками, які можна відносити одразу на видатки або, відповідно до припустимого альтернативного порядку обліку, капіталізувати ті витрати, що пов’язані безпосередньо з придбанням, будівництвом чи виробництвом відповідного активу
МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання” (IPSAS 6 “Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities”)	Встановлює порядок, за яким усі контролюючі суб’єкти зобов’язані скласти зведену фінансову звітність, у якій порядково здійснюється зведення показників усіх контрольованих суб’єктів. Стандарт містить докладний опис концепції контролю стосовно державного сектору і рекомендації відносно порядку визначення реальної наявності такого контролю з метою складання фінансової звітності



## Продовження додатка Ж

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
МСБОДС 7 “Облік інвестицій в асоційовані компанії” (IPSAS 7 “Accounting for Investments in Associates”)	Встановлює, що всі інвестиції в асоційовані компанії не-обхідно відображати в зведеній фінансовій звітності, використовуючи метод обліку за пайовою участю, за винятком тих випадків, коли інвестиції здійснюються винятково з метою їх перепродажу в найближчому майбутньому, при яких варто застосувати метод обліку за собівартістю
МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” (IPSAS 8 “Financial Reporting of Interests in Joint Ventures”)	Приписує суб’єктам державного сектору застосовувати метод пропорційного зведення як основний порядок обліку такої спільної діяльності; водночас як припустимий альтернативний порядок обліку цей стандарт дозволяє використовувати метод обліку за пайовою участю
МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” (IPSAS 9 “Revenue from Exchange Transactions”)	Установлює порядок обліку доходів від операцій обміну і розглядається проблема його визнання
МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” (IPSAS 10 “Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”)	Викладає вимоги до складання фінансової звітності в умовах гіперінфляції
МСБОДС 11 “Будівельні контракти” (IPSAS 11 “Construction Contracts”)	Висвітлює порядок обліку доходів і витрат, пов’язаних з договорами на будівництво
МСБОДС 12 “Запаси” (IPSAS 12 “Inventories”)	Закріплює порядок обліку запасів у рамках системи обліку за первісною вартістю придбання
МСБОДС 13 “Оренда” (IPSAS 13 “Leases”)	Закріплює положення про наслідування орендодавцями і орендарями належної політики фінансової звітності
МСБОДС 14 “Події після дати звітності” (IPSAS 14 “Events after the Reporting Date”)	Містить указівки, у яких випадках суб’єкт економічної діяльності повинен коригувати фінансову звітність відповідно до подій, які відбулися після звітної дати, а також щодо підлягаючої розкриттю інформації, котра стосується подій, що відбулися після звітної дати і які не коригуються

Продовження додатка Ж

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” (IPSAS 15 “Financial Instruments: Disclosure and Presentation”)	Містить вказівки класифікації фінансових інструментів, а також визначає, яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності загального призначення
МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” (IPSAS 16 “Investment Property”)	Містить вимоги до звітності про інвестовану власність і розкриття інформації щодо такої власності державою і державними установами
МСБОДС 17 “Основні засоби” (IPSAS 17 “Property, Plant and Equipment”)	Установлює вимоги щодо первісної оцінки власності, підприємства й устаткування, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриття інформації про вказані активи
МСБОДС 18 “Звітність за сегментами” (IPSAS 18 “Segment Reporting”)	Визначає вимоги до розкриття інформації щодо її окремих сегментів: сегменти, які застосовуються при складанні фінансової звітності для зовнішніх користувачів, повинні відповідати сегментам, що використані при підготовці внутрішньої звітності для керівників вищої ланки
МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” (IPSAS 19 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”)	Надає визначення понять “забезпечення”, “умовні пасиви” і “умовні активи”; критерії для визнання і розкриття запасів; правила їх виміру; встановлює порядок визнання резервів і обтяжних контрактів, а також вимоги до розкриття інформації про вказані об'єкти
МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін” (IPSAS 20 “Related Party Disclosures”)	Зобов'язує підприємства розкривати існуючі відносини з асоційованими об'єктами й інформацію про угоди між підприємством і асоційованими сторонами поза звичайними відносинами постачальника і клієнта/одержувача; наголошує на розкритті угод з провідними керівними працівниками, їх близькими і членами їхніх родин
МСБОДС 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти” (IPSAS 20 “Impairment of Non-Cash-Generating Assets”)	Описує принцип, відповідно до якого установа має визначити: чи відбулося знецінення активу, що не генерує грошові кошти, і чи слід визнавати збитки. Є ключовим у запобіганні обліку за надлишковою вартістю основних засобів довгострокового використання і деяких інших активів суспільного сектору

## Продовження додатка Ж

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про основний сегмент державного сектору” (IPSAS 22 “Disclosure of Financial Information about the General Government Sector”)	Встановлює вимоги до урядів, які розкривають інформацію про державний сектор. Стандарт дозволяє урядам дезагрегувати свою консолідовану звітність за секторами відповідно до встановленої статистичної звітності
МСБОДС 23 “Доходи від необмінних операцій (податки та трансфери)” (IPSAS 23 “Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)”)	Присвячений колу питань, що відносяться до фінансової звітності доходів від податків, у тому числі визнання та оцінку податків. Він також розглядає інші необмінні джерела доходів організацій державного сектору – трансфери, у тому числі гранти від інших держав та міжнародних організацій, подарунки, благодійні внески тощо. Стандарт встановлює вимоги до умов та обмежень у використанні трансфертних коштів, які мають бути відображені у фінансовій звітності
МСБОДС 24 “Надання в фінансових звітах бюджетної інформації” (IPSAS 24 “Presentation of Budget Information in Financial Statements”)	Розглядає порядок, побудову та особливості подання бюджетної інформації в фінансовій звітності
МСБОДС 25 “Винагорода працівників” (IPSAS 25 “Employee Benefits”)	Визначає порядок “короткострокової” винагороди працівників (заробітна плата, відрахування по соціальному страхуванню тощо), винагороду після припинення трудової діяльності (пенсію), “довгострокові” винагороди працівників, винагороду працівникам після їх звільнення
МСБОДС 26 “Зменшення користності активів, які генерують грошові кошти” (IPSAS 26 “Impairment of Cash-Generating Assets”)	Встановлює вимоги, відповідно до яких установи та організації здійснюють оцінювання втрат активами, що генерують готівкові грошові кошти, їх здатності приносити економічну вигоду в майбутньому і відображення цієї втрати в фінансовій звітності
МСБОДС 27 “Сільське господарство” (IPSAS 27 “Agriculture”)	Передбачає порядок обліку та розкриття інформації, пов’язані із сільськогосподарською діяльністю, питання, не охоплені в інших стандартах. Сільськогосподарська діяльність суб’єктів державного сектору пов’язана з управлінням біологічним перетворенням живих тварин чи рослин (біоло-

## Продовження додатка Ж

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
	гічних активів) на продаж, або для розповсюдження на безоплатній основі, або за символічну плату, або для перетворення у сільськогосподарській продукції, або в додаткові біологічні активи
МСБОДС 28 “Фінансові інструменти: подання інформації” (IPSAS 28 “Financial Instruments: Presentation”)	Доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” і має використовуватись у межах річних звітних періодів з 1 січня 2013 р. Застосовується комплексно з МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” та МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” (IPSAS 29 “Financial Instruments: Recognition and Measurement”)	Доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” шляхом визначення принципів визнання та оцінювання фінансових інструментів. Застосовується комплексно з МСБОДС 28 “Фінансові інструменти: подання інформації” та МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” (IPSAS 30 “Financial Instruments: Disclosures”)	Доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” та встановлює вимоги до розкриття інформації про фінансові інструменти. Застосовується комплексно з МСБОДС 28 “Фінансові інструменти: подання інформації” та МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”
МСБОДС 31 “Нематеріальні активи” (IPSAS 31 “Intangible Assets”)	Установлює вимоги щодо первісної оцінки нематеріальних активів, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриття інформації про вказані активи
МСБОДС 32 “Концесійні угоди на надання послуг: постачальник концесії” (IPSAS 32 “Service Concession Arrangements: Grantor”)	визначає вимоги до концесійних угод на надання послуг у постачальника концесії. Концесійні угоди дають можливість для урядів та інших організацій державного сектору для створення інфраструктури, необхідної для підтримки і вдосконалення найважливіших суспільних послуг. Застосування механізмів концесії на надання послуг продовжує зростати на тлі триваючої світової фінансово-

## Закінчення додатка Ж

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
	економічної кризи. Дотепер організації державного сектору не мали міжнародного керівництва про те, як повідомляти про такі операції
МСБОДС “Складання фінансової звітності за касовим методом обліку” (Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting)	Встановлює вимоги до складання і подання звіту про рух грошових коштів і роз’яснень до облікової політики, в основі якої лежить касовий метод. У стандарті також містяться вимоги до порядку ідентифікації суб’єкта, що звітується, структури і змісту звіту про рух коштів

**Перелік порушень бюджетного законодавства України, унаслідок скоєння яких щодо розпорядників бюджетних коштів застосовуються заходи впливу у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами (статті 116–117 БКУ)**

- включення недостовірних даних до бюджетних запитів;
- порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;
- визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;
- зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;
- розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог цього Кодексу;
- створення позабюджетних фондів, порушення вимог цього Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;
- порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;
- порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

- порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України;
- взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;
- порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоечасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;
- порушення вимог Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;
- здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України;
- нецільове використання бюджетних коштів;
- порушення вимог Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоечасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоечасного прийняття рішення про місцевий бюджет);
- надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;
- здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Кодексу;
- здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Кодексу мають проводитися з іншого бюджету;
- здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Кодексу чи закону про Державний бюджет України;
- включення недостовірних даних до звітів про виконання державного (місцевого) бюджету, річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

- порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;
- невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;
- включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;
- здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;
- інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.



## Порівняння основних методологічних підходів окремих МСБОДС та НП(С)БОДС

Порівняння основних методологічних підходів МСБОДС 17 “Основні засоби” та НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”

Додаток К.1

Об'єкт розгляду	МСБОДС 17	НП(С)БОДС 121
Визнання	<p>Об'єкт основних засобів слід визнавати як актив, коли:</p> <p>а) існує ймовірність того, що в майбутньому суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом, або реалізує його потенціал корисності;</p> <p>б) собівартість або справедливую вартість активу для суб'єкта господарювання можна достовірно оцінити</p>	<p>Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:</p> <p>а) існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства;</p> <p>б) вартість об'єкта основних засобів може бути визначена</p>
Первісна оцінка	<p>Об'єкт основних засобів, який відповідає визнанню його як активу, повинен спочатку оцінюватися за своєю собівартістю.</p> <p>1. Собівартість об'єкта основних засобів складається з ціни придбання, включаючи імпорتنі мита та податки на покупки, що не підлягають відшкодуванню, а також із витрат, безпосередньо пов'язаних з приведенням активу</p>	<p>Об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:</p> <p>1) вартість придбання у разі придбання за плату. До неї входять:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);</li> <li>– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;</li> <li>– суми ввізного мита;</li> <li>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі);</li> </ul>

Об'єкт розгляду	МСБОДС 17	НП(С)БОДС 121
<p>в робочий стан; будь-які торговельні знижки вираховуються при визначенні ціни придбання.</p> <p>2. Якщо актив був придбаний безоплатно або за номінальною вартістю, його собівартість визначається як справедлива вартість такого активу на дату його придбання (впрваделлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами).</p> <p>3. Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів чи на інший актив. Вартість об'єкта оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу, яка дорівнює справедливій вартості відданого активу, скоригованою на будь-яку суму грошей або грошових еквівалентів, що її було передано.</p> <p>4. Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну на подібний актив, який вистовується в такій самій спосіб</p>	<p>– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</p> <p>– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</p> <p>– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою;</p> <p>– витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БОДС “Витрати на позики”);</p> <p>2) собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення). Вона складається з <i>витрат, понесених суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;</i></p> <p>3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;</p> <p>4) первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, яка дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1, з наведенням нарахованої суми зносу;</p> <p>5) справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. <i>Об'єкти основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший</i></p>	

Продовження додатка К.1

Об'єкт розгляду	МСБОДС 17	НП(С)БОДС 121
	<p>у такому самому виробництві та має подібну справедливу вартість. Об'єкт основних засобів може бути проданий за частку капіталу в подібному активі. В обох випадках, оскільки процес отримання прибутку не завершено, ні прибуток, ні збиток за такою операцією не визнається. Замість цього, собівартість нового активу є балансова вартість відданого активу</p>	<p><i>актив. Вартість отриманого об'єкта оцінюється за його справедливою вартістю, скоригованою на величину переданого активу чи його еквівалента. Різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об'єкта основних засобів включається до складу витрат звітного періоду;</i></p> <p>б) умовна вартість у разі відсутності активного ринку. Даний вид вартості застосовується до активів (за відсутності активного ринку у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично усладковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо). У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, витрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди</p>
Оцінки після первісного визнання	<p>Подальші вже визнані виdatки, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди або потенціал корисності протягом усього строку корисної експлуатації цього активу, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності наявного активу,</p>	<p>Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу, його облік ведеться за первісною вартістю в гривнях без копійок. Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо є ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигод, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивних вигод, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або</p>

Продовження додатка К.1

Об'єкт розгляду	МСБОАС 17	НП(С)БОАС 121
	<p>находитимуть до суб'єкта господарювання. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати періоду, коли вони були понесені. Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік слід вести за собівартістю за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності (базовий підхід)</p> <p>Після початкового визнання об'єкта основних засобів як активу його облік слід вести за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням суми будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності (альтернативний підхід)</p>	<p>підтримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені</p>
Переоцінка	<p>Якщо балансова вартість класу активів збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення відображається безпосередньо в кредиті (рахунку) дооцінки, однак збільшення від переоцінки має визнаватися як дохід, якщо воно</p>	<p>Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі зараховується до фонду дооцінки активів, а сума уцінки – до складу виtrag звітного періоду. Бтім, якщо у звітному році до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із</p>

Продовження додатка К.1

Об'єкт розгляду	МСБОДС 17	НП(С)БОДС 121
Амортизація	<p>сторнue зниження від переоцінки того самого класу активів, яке раніше було визнане як витрати. Якщо балансова вартість класу активів зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися як витрата, однак зменшення від переоцінки слід безпосередньо вираховувати з будь-якої дооцінки, що з ним пов'язана, якщо це зменшення не перевищує суми дооцінки цього самого класу активів</p> <p>Суму об'єкта основних засобів, що амортизується, треба розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Використовуваний метод амортизації повинен відображати модель, за якою економічні вигоди або потенціал корисності активу споживаються суб'єктом господарювання. Амортизаційні відрахування за кожен період треба визнавати як витрати, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу</p>	<p>зарукуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітного року. Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення фонду дооцінки, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду. Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів</p> <p>Об'єктом амортизації виступає вартість, яка амортизується. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом щомісячного нарахування амортизації. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12. Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямої лінійної методу. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості – у місяці їх видалення з активів (списання з балансу). Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат</p>

Продовження додатка К.1

Об'єкт розгляду	МСБОДС 17	НП(С)БОДС 121
Вибуття та продаж	Об'єкт основних засобів слід виключати зі звіту суб'єкта господарювання про фінансовий стан у разі продажу або якщо актив назажди виключають із використання і не очікують жодних економічних вигод або реалізації потенціалу корисності від його вибуття. Прибутки та збитки, що виникають від ліквідації та продажу об'єктів основних засобів, треба визначати як різницю між очікуваними чистими надходженнями від продажу та балансовою вартістю активу. З метою відображення у фінансовій звітності такі прибутки або збитки слід включати до звіту про фінансовий результат, відповідно, як доходу або витрати	Визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом. Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. У разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу
Розкриття інформації	Фінансові звіти мають також розкрити для кожного класу основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію: а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості; б) застосовані методи амортизації; в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;	У примітках до фінансової звітності інформація про основні засоби наводиться окремо за кожною групою: а) первісна (переоцінена) вартість, залишкова вартість та сума накопиченого зносу на початок та кінець звітного року; б) сума надходження основних засобів за звітний період; в) сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності; г) сума вибуття основних засобів за звітний рік; А) сума нарахованої амортизації за звітний рік;

Об'єкт розгляду	МСБОАС 17	НП(С)БОАС 121
	<p>г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду;</p> <p>г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду.</p> <p>Фінансові звіти мають також розкривати за кожним класом основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію:</p> <p>а) наявність та суми обмежень права власності на основні засоби в заставі для забезпечення зобов'язання;</p> <p>б) облікову політику щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів;</p> <p>в) суму витратів на рахунок основних засобів у процесі будівництва;</p> <p>г) суму зобов'язань згідно з угодами, пов'язаними з їх придбанням</p>	<p>є) інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми зносу основних засобів за звітний рік;</p> <p>е) сума капітальних інвестицій за звітний рік;</p> <p>ж) сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому основних засобів.</p> <p>У примітках до фінансової звітності наводиться також інформація окремо за кожною групою основних засобів про:</p> <p>а) строки корисного використання (експлуатації);</p> <p>б) наявність та суми обмежень на основні засоби.</p> <p>У примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація про вартість таких об'єктів основних засобів:</p> <p>а) що тимчасово не використовуються;</p> <p>б) повністю амортизованих, які ще використовуються;</p> <p>в) що виведені з активного використання та утримуються для продажу, безоплатної передачі</p>

Додаток К.2  
Порівняння основних методологічних підходів МСБОС 12 “Запаси” та НП(С)БОС 123 “Запаси”

Об'єкт розгляду	МСБОС 12	НП(С)БОС 123
Визнання	<p>Запаси – активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі; існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання або розподілу при наданні послуг; утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу</p>	<p>Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності</p>
Первісна оцінка	<p>Запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.</p> <p>Запаси слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю, якщо їх утримують з метою:</p> <p>а) розподілу без оплати або за номінальною платою</p> <p>б) споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінальною платою.</p> <p>Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан</p>	<p>Запаси оцінюються за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:</p> <p>1) собівартість запасів у разі їх придбання. Вона складається з таких фактичних витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суми, що сплачуються згідно з договором поставальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;</li> <li>– суми ввізного мита;</li> <li>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі;</li> <li>– транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);</li> </ul>



Продовження додатка К.2

Об'єкт розгляду	МСБОС 12	НП(С)БОС 123
		<p>– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прями матеріальні витрати, прями витрати на оплату праці, інші прями витрати суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.</p> <p>2) виробнича собівартість у разі самостійного виготовлення. Вона складається з витрат сировини і матеріалів, витрачених безпосередньо на виготовлення запасів, із витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих виготовленням запасів, з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи, змінних виробничих накладних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням;</p> <p>3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;</p> <p>4) балансова вартість запасів установи, що їх передає, у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;</p> <p>5) балансова вартість переданих запасів, придбаних шляхом обміну на подібні запаси. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу</p>

Продовження додатка К.2

Об'єкт розгляду	МСБОДС 12	НП(С)БОДС 123
Оцінка на дату балансу		<p><i>вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданого запасів включається до складу витрат звітного періоду.</i></p> <p>6. справедлива вартість отриманих запасів, що прибрані в обмін на неподібні запаси</p> <p>Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів виходом з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.</p> <p>Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестачі і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які</p>

Продовження додатка К.2

Об'єкт розгляду	МСБОАС 12	НП(С)БОАС 123
		<p>мають відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.</p> <p>Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.</p> <p>Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляються, передаються безоплатно, не пов'язані безпосередньо зі спробою цих запасів генерувати чисті надходження грошових коштів, такі запаси відображаються за сумою, яку суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно сплатити для придбання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі. В іншому разі необхідна попередня оцінка відновлювальної вартості</p>
Оцінка вибуття	Коли запаси продані, обмінені або розподілені, балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо його немає, витрати визнають, коли товари розподілено або відповідні послуги надано. Суму будь-якого часткового списання	Якщо запаси продані (розподілені, передані), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли запаси розподілено, передано або відповідні послуги надано.

Продовження додатка К.2

Об'єкт розгляду	МСБОДС 12	НП(С)БОДС 123
	<p>запасів та всі втрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання або втрати. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаних витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.</p> <p>Вибуття запасів в установах оцінюється за методами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;</li> <li>б) середньозваженої собівартості;</li> <li>в) <i>собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)</i></li> </ul>	<p>Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості або виявлені втрати. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування. Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на створення цього активу.</p> <p>Вибуття запасів в установах оцінюється за методами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;</li> <li>б) середньозваженої собівартості;</li> <li>в) <i>собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)</i></li> </ul>
Розкриття інформації	<p>У фінансових звітах слід розкривати інформацію про:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) облікову політику, прийняту для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;</li> <li>б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікацією запасів, прийнятною для суб'єкта господарювання;</li> <li>в) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яке визнається в звіті про фінансові результати періоду;</li> <li>г) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;</li> </ul>	<p>У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;</li> <li>б) балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;</li> <li>в) балансову вартість запасів, відображених за відновлювальною вартістю;</li> <li>г) балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.</li> </ul> <p>У примітках до фінансової звітності також наводиться інформація про:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) методи оцінювання запасів;</li> </ul>

Закінчення додатка К.2

Об'єкт розгляду	МСБОДС 12 г) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань. У фінансових звітах слід також розкривати інформацію про: а) собівартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду; або б) операційні витрати, пов'язані з доходами і визнані як витрати протягом певного періоду та класифіковані за їхнім характером	НП(С)БОДС 123 б) суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, що раніше були уцінені
-----------------	--	--

Додаток К.3

**Порівняння основних методологічних підходів МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну”, МСБОДС 23 “Дохід від необмінних операцій” та НП(С)БОДС 124 “Доходи”**

Об'єкт розгляду	МСБОДС 9, 23	НП(С)БОДС 124
Визнання	<p>Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не внаслідок внесків власників.</p> <p><i>Доходи від обмінних операцій визнаються в такому порядку:</i></p> <p>1. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на звітну дату. Результат операції можна достовірно оцінити, якщо задоволено такі умови:</p> <p>а) можна достовірно оцінити суму доходу;</p> <p>б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією;</p> <p>в) можна достовірно оцінити етап завершеності операції на звітну дату;</p> <p>г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.</p>	<p>Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.</p> <p><i>Доходи від обмінних операцій визнаються в такому порядку:</i></p> <p>1. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.</p> <p>2. Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: можливість достовірної оцінки доходу; ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг (виконання робіт); можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу; можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.</p>

Об'єкт розгляду	МСБОАС 9, 23	НП(С)БОАС 121
	<p>2. Дохід від реалізації товарів слід визнавати, якщо задовольняються такі умови: суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагорода, пов'язані з власністю на товари; суб'єкт господарювання не зберігає ані постійної участі в управлінні на такому рівні, який, як правило, пов'язаний з володінням, ані ефективного контролю за реалізованими товарами; в суму доходу можна достовірно визначити; ймовірно, що економічні вигоди або погіршення потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання; витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.</p> <p>3. Дохід, який виникає в результаті використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, слід визнавати, застосовуючи облікові підходи, наведені у наступному реченні, якщо: існує ймовірність, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання; можна достовірно оцінити суму доходу. Дохід слід визнавати, застосовуючи такі облікові підходи: відсотки мають визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням реального</p>	<p>3. Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови: суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; суб'єкт державного сектору не здійснює надальнє управління та контроль за проданим активом; суму доходу можна достовірно визначити; існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.</p> <p>4. Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.</p> <p>5. Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається, якщо: існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; сума доходу може бути достовірно оцінена. Такий дохід має визнаватися у такому порядку: відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами; роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.</p> <p>6. Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.</p>

Об'єкт розгляду	МСБОАС 9, 23	НП(С)БОАС 121
<p>доходу від активу; роялті мають визнаватися, коли їх отримують, згідно із сутністю відповідної угоди; дивіденди чи їх еквіваленти мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів або суб'єкта господарювання на отримання виплати.</p> <p><i>Доходи від необхідних операцій визнаються у такому порядку:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Надходження ресурсів від визнаної активом необхідної операції слід визнавати доходом, за винятком тієї міри, в якій по відношенню до того самого надходження визнається зобов'язання. Оскільки суб'єкт господарювання признає теперішній обов'язок, визнаний зобов'язанням по відношенню до надходження ресурсів від необхідної операції, визнаної активом, він повинен зменшити балансову вартість визнаного зобов'язання та визнати суму доходу, що дорівнює сумі цього зменшення. Теперішній обов'язок – це обов'язок діяти або робити певним чином, який може призвести до виникнення зобов'язання по відношенню до будь-якої необхідної операції. Теперішній обов'язок, що виникає з необхідної операції, який відповідає зобов'язанню виключно тоді, коли:</li> </ol>	<p><i>Доходи від необхідних операцій визнаються у такому порядку:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події.</li> <li>2. Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу грошові кошти на рахунках та збільшення зобов'язання.</li> <li>3. Ресурс, отриманий унаслідок необхідної операції, крім послуг в натуральній формі, визнається активом у разі, якщо: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і можна достовірно оцінити його вартість.</li> <li>4. Дохід від необхідних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).</li> <li>5. Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.</li> <li>6. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.</li> <li>7. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором.</li> </ol>	



Продовження додатка К.3

Об'єкт розгляду	МСБОАС 9, 23	НП(С)БОАС 121
Оцінка	<p>а) існує ймовірність того, що для виконання обов'язку потрібно витратити ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності;</p> <p>б) можна достовірно оцінити справедливу вартість обов'язку</p> <p>Дохід від операцій обміну слід оцінювати за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. Дохід від необмінних операцій слід оцінювати за сумою збільшення визнаних суб'єктом господарювання чистих активів</p>	<p>8. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.</p> <p>9. Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суцук включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.</p> <p>10. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді</p> <p><i>Оцінка доходів від обмінних операцій:</i></p> <p>Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо нададі</p>

Об'єкт розгляду	МСБОАС 9, 23	НП(С)БОАС 121
Розкриття інформації	<p>Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію щодо доходів від операцій обмінної про:</p> <p>а) облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що переобачає надання послуг;</p> <p>б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, який виникає від: надання послуг; реалізації товарів; відсотків; роялті; дивідендів;</p>	<p>дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.</p> <p><i>Оцінка доходів від необмінних операцій:</i></p> <p>Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт). Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманій відповідно до законодавства. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією</p>
		<p><i>У примітках до фінансової звітності суб'єкти державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від обмінних операцій про:</i></p> <p>а) облікову політику, прийняту для визнання доходу з надання послуг;</p> <p>б) суми доходу від обмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо доходу від: бюджетних асигнувань; надання послуг; продажу; операцій з капіталом; продажу нерухомого майна; відсотків; роялті; дивідендів;</p> <p>в) розшифровку інших доходів;</p> <p>г) суми витрат, визнаних у зв'язку з недоотриманням раніше визнаних доходів</p>

Об'єкт розгляду	МСБОДС 9, 23	НП(С)БОДС 121
	<p>в) суму доходів, які виникають від обміну товарів або послуг, що включені до кожної суттєвої категорії доходу.</p> <p>У фінансових звітах загального призначення або примітках до них, суб'єкту господарювання слід розкривати щодо доходів від необмінних операцій:</p> <p>а) суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду по основних класах, окремо показуючи податки, окремо по основних класах податків; а також трансферти, окремо по основних класах доходу від трансфертів;</p> <p>б) суму дебіторської заборгованості, визначеної по відношенню до доходу від необмінних операцій;</p> <p>в) суму зобов'язань, визнаних по відношенню до переданих активів, у разі виконання умов;</p> <p>г) суму визнаних активів, на які поширюються обмеження, та характер таких обмежень;</p> <p>г) наявність та суму будь-яких авансових надходжень по відношенню до необмінних операцій;</p> <p>д) суму будь-яких списаних зобов'язань</p>	<p>У примітках до фінансової звітності суб'єкти державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від необмінних операцій про:</p> <p>а) облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій;</p> <p>б) суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо: податкових надходжень; неподаткових надходжень; трансфертів; грантів та дарунків; надходжень до державних цільових фондів; списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню;</p> <p>в) характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів; робіт; послуг у натуральній формі</p>

Об'єкт розгляду	МСБОАС 9, 23	НП(С)БОАС 121
	<p><i>У примітках до фінансових звітів загального призначення суб'єкту господарювання слід розкривати щодо доходів від необхідних операцій:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необхідних операцій;</li> <li>б) по основних класах доходів від необхідних операцій – основу визначення справедливої цінності надходжень ресурсів;</li> <li>в) по основних класах доходу від податків, який суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити протягом періоду, в якому відбувається податкова подія – інформацію про характер податку;</li> <li>г) характер та вид основних класів заповіданого майна, дарунків, пожертв, окремо показуючи основні класи отриманих послуг в натуральній формі</li> </ul>	

## Ознаки кодування рахунків в Україні та їх аналітичні параметри

Аналітичні параметри використовуються з метою кодування бюджетних рахунків для зарахування надходжень та їх акумулювання, для операцій клієнтів за бюджетними коштами, а також для обліку операцій з фінансування бюджетів.

№ з/п	Код рахунку	Примітка																		
<b>I. Загальні вимоги до кодування рахунків</b>																				
1	<b>BBBB</b> (4 знаки)	Номер балансового рахунку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів																		
2	<b>К</b> (1 знак)	Ключ або контрольний розряд, що вираховується автоматично, відповідно до стандарту СЕП НБУ																		
	<b>XXXXXXXXX</b> (9 знаків)	Можуть набувати значення аналітичних параметрів та кодів, наведених нижче, залежно від типу рахунку, інформації, операцій з виконання бюджетів та кошторисів																		
<b>II. Значення, яких можуть набувати в аналітичному рахунку 9 знаків після "К"</b>																				
3	<b>SSS</b> (3 знаки)	Символ звітності, що відповідає коду класифікації доходів бюджету. Цей параметр кодується згідно із Довідником відповідності символу звітності коду класифікації доходів бюджету, який затверджується наказом ДКСУ, та може приймати значення у такому діапазоні: <table border="1" data-bbox="325 911 852 1208"> <thead> <tr> <th>Символ звітності</th> <th>Балансовий рахунок</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>001 – 199</td> <td>3111</td> </tr> <tr> <td>200 – 299</td> <td>3121, 3125</td> </tr> <tr> <td>300 – 399</td> <td>3131, 3311, 3411, 3421</td> </tr> <tr> <td>400 – 485</td> <td>3113, 3123</td> </tr> <tr> <td>500 – 799</td> <td>3141</td> </tr> <tr> <td>800 – 899</td> <td>3321</td> </tr> <tr> <td>900 – 995</td> <td>3151</td> </tr> <tr> <td>999</td> <td>3412, 3422</td> </tr> </tbody> </table>	Символ звітності	Балансовий рахунок	001 – 199	3111	200 – 299	3121, 3125	300 – 399	3131, 3311, 3411, 3421	400 – 485	3113, 3123	500 – 799	3141	800 – 899	3321	900 – 995	3151	999	3412, 3422
Символ звітності	Балансовий рахунок																			
001 – 199	3111																			
200 – 299	3121, 3125																			
300 – 399	3131, 3311, 3411, 3421																			
400 – 485	3113, 3123																			
500 – 799	3141																			
800 – 899	3321																			
900 – 995	3151																			
999	3412, 3422																			
4	<b>Н</b> (1 знак)	Ознака, яка має значення "7"																		
5	<b>RR</b> (2 знаки)	Ознака, що відповідає коду відомчої класифікації видатків бюджету, або інша ознака у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень. Якщо деталізація обліку за відомчою ознакою непотрібна, параметр <b>RR</b> має значення "00"																		

Продовження додатка А

№ з/п	Код рахунку	Примітка
6	<b>ТТТ</b> <b>(3 знаки)</b>	Порядковий номер бюджету в межах області відповідно до Довідника адміністративно-територіальних одиниць, структура якого затверджується наказом Міністерства фінансів України. Зазначений порядковий номер відповідає таким аналітичним параметрам: коду області; коду міста або району в цій області; коду району в місті обласного підпорядкування або селищної ради в районі області; коду села або селища, підпорядкованого району міста обласного підпорядкування; коду типу населеного пункту
7	<b>DDD</b> <b>(3 знаки)</b>	Додаткова ознака для забезпечення акумулювання надходжень на відповідних рахунках, яка може приймати такі значення: 1) 991 – для рахунків з акумулювання надходжень, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів; 2) 992 (993...) – для рахунків з акумулювання надходжень, які не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів
8	<b>KVK</b> <b>(3 знаки)</b>	Код відомчої класифікації видатків відповідно до бюджетної класифікації
9	<b>GGG</b> <b>(3 знаки)</b>	Код типу рахунку, який присвоюється набору аналітичних параметрів. Зазначений вибір аналітичних параметрів містить всю необхідну інформацію про рахунок. При цьому залежно від коду типу рахунку можуть використовуватися такі параметри: код відомчої класифікації; код за програмною класифікацією видатків або код за функціональною класифікацією видатків; код Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; ступінь підпорядкованості розпорядника коштів; ознака коштів; код органу ДКСУ, в якому відкрито рахунок; код органу Державної податкової служби, в якому зареєстровано власника рахунку; код території
10	<b>NNNNNN</b> <b>(6 знаків)</b>	Номер, що забезпечує унікальність рахунку з відповідним набором аналітичних параметрів. Зазначений номер присвоюється засобами програмного забезпечення при відкритті аналітичного рахунку його власнику
11	<b>ZZZZZZ</b> <b>(6 знаків)</b>	Код відповідного до класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання
12	<b>PP</b> <b>(2 знаки)</b>	Код виду цінних паперів у разі надходження коштів на центральному рівні або код області, з якої надходять кошти
13	<b>MMMMMM</b> <b>(6 знаків)</b>	Код органів Казначейства України відповідно до Переліку кодів органів Казначейства, затвердженого постановою правління Національного банку України

Продовження додатка А

№ з/п	Код рахунку	Примітка
14	<b>FF (2 знаки)</b>	Ознака, яка відповідає видам коштів
15	<b>LLL (3 знаки)</b>	Технічний символ, що відповідає порядковому номеру коду класифікації доходів бюджету. Цей параметр кодується в автоматизованому режимі, згідно з Довідником технічних символів, який створюється засобами програмного забезпечення при обробці кодів класифікації доходів бюджету. При цьому сума показників, що відображаються за відповідними кодами доходів, яким присвоєні технічні символи, повинна відповідати показникам доходів, що відображаються за узагальнюючими кодами. Довідник технічних символів затверджується наказом ДКСУ
16	<b>XXXX (4 знаки)</b>	Порядковий номер рахунку, який відкривається на балансі Головного управління розпоряднику бюджетних коштів в розрізі бюджетних програм, відповідальним виконавцем яких є такий розпорядник коштів
17	<b>ССС (3 знаки)</b>	Технічний символ, що відповідає категорії платників та класам професійного ризику виробництва, визначених Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Цей параметр кодується згідно із Довідником технічних символів, які використовуються з метою кодування рахунків для зарахування коштів, що підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, який затверджується наказом ДКСУ
18	<b>QQ (2 знаки)</b>	Ознака, яка використовується у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Якщо така деталізація не потрібна, параметр QQ має значення "00"
19	<b>VVVV (4 знаки)</b>	Номер відповідного органу Пенсійного фонду України, на ім'я якого відкритий рахунок для зарахування та розподілу коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
<b>III. Схеми відкриття рахунків за видами</b>		
20	<b>BBBB K SSS H RR TTT</b>	Схема відкриття рахунків за надходженнями до загального та спеціального фондів бюджетів (крім власних надходжень)
21	<b>BBBB K SSS FF XXXX</b>	Схема відкриття рахунків за власними надходженнями бюджетних установ 3-го класу (балансовий рахунок 3125), 6-го класу та рахунки позабалансового обліку 9312 та 9314, які використовуються для зарахування власних надходжень (доходів та планових показників за ними)

Закінчення додатка А

№ з/п	Код рахунку	Примітка
22	<b>BBBB K DDD</b>	Схема відкриття рахунків для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету в Головних управліннях ДКСУ (параметр DDD має значення 992)
23	<b>BBBB K DDD MMMMMM</b>	Схема відкриття рахунків для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету в ДКСУ у розрізі відповідних територій (параметр DDD має значення 992).
24	<b>BBBB K SSS</b>	Схема відкриття рахунків для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в ДКСУ та Головних управліннях ДКСУ окремо за кожним видом надходжень
25	<b>BBBB K SSS MMMMMM</b>	Схема відкриття рахунків для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в ДКСУ у розрізі відповідних територій
26	<b>BBBB K DDD H RR TTT</b>	Схема відкриття рахунків у розрізі усіх бюджетів для акумулювання коштів загального фонду місцевого бюджету в Головних управліннях ДКСУ
27	<b>BBBB K SSS H RR TTT</b>	Схема відкриття рахунків у розрізі усіх бюджетів для акумулювання коштів спеціального фонду місцевого бюджету в Головних управліннях ДКСУ
28	<b>BBBB K GGG NNNNNN</b>	Схема відкриття рахунків для операцій клієнтів за бюджетними коштами (рахунки розпорядників та одержувачів коштів, інших клієнтів мають довжину 14 знаків)



## Порівняння фінансових звітів за методом нарахування IPSAS і звітів GFS

Додаток М.1

## Бухгалтерські баланси і фінансове становище

GFS – Баланс	Коментарі по розбіжностям	IPSAS – Звіт про фінансовий стан
<p><i>Нефінансові активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Основні фонди.</li> <li>● Товарно-матеріальні запаси.</li> <li>● Цінності.</li> <li>● Невироблені активи</li> </ul>	<p>1. IPSAS не робить розмежування для активів, приданих на ринку або поза ним.</p> <p>2. IPSAS не робить розмежувань між цілями, для яких набуваються активи.</p> <p>3. IPSAS не робить розмежувань між фінансовими і нефінансовими активами, але використовувати визначення сприяють такому розмежуванню.</p> <p>4. GFS не робить розмежувань між оборотними і внеоборотними активами і зобов'язаннями.</p> <p>5. Відмінності в класифікації можна легко врегулювати за допомогою розробленого належним чином плану рахунків.</p> <p>6. Можуть мати місце різниці в оцінці, але підходи до оцінки GFS і IPSAS зближуються</p>	<p><i>Необоротні активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Дебіторська заборгованість.</li> <li>● Інвестиції в асоційовані підприємства.</li> <li>● Інші фінансові активи.</li> <li>● Основні засоби.</li> <li>● Земельні ділянки та будівлі.</li> <li>● Нематеріальні активи.</li> <li>● Інші нефінансові активи</li> </ul> <p><i>Оборотні активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Грошові кошти та еквіваленти грошових коштів.</li> <li>● Дебіторська заборгованість.</li> <li>● Товарно-матеріальні запаси.</li> <li>● Переоцінка.</li> <li>● Інші оборотні активи</li> </ul>
<p><i>Фінансові активи</i></p> <p><i>Внутрішні</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Валюта і депозити.</li> <li>● Цінні папери, крім акцій.</li> <li>● Кредити та позики.</li> <li>● Акції та інші форми участі в капіталі.</li> <li>● Страхові технічні резерви.</li> <li>● Виробничі фінансові інструменти.</li> <li>● Інша дебіторська заборгованість</li> </ul> <p><i>Зовнішні</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Валюта і депозити.</li> <li>● Цінні папери, крім акцій.</li> <li>● Кредити і позики.</li> </ul>		

Продовження додатка М.1

GFS – Баланс	Коментарі по розбіжностям	IPSAS – Звіт про фінансовий стан
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Акції та інші форми участі в капіталі.</li> <li>● Страхові технічні резерви.</li> <li>● Похідні фінансові інструменти.</li> <li>● Інша дебіторська заборгованість</li> </ul>		
Монетарне золото та СДР		Зобов'язання
<p><i>Внутрішні</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Валюта і депозити.</li> <li>● Цінні папери, крім акцій.</li> <li>● Кредити і позики.</li> <li>● Акції та інші форми участі в капіталі (тільки державні корпорації).</li> <li>● Страхові технічні резерви.</li> <li>● Похідні фінансові інструменти.</li> <li>● Інша кредиторська заборгованість</li> </ul>	Внаслідок різниці в оцінці чиста вартість по GFS і чисті активи по IPSAS можуть бути неідентичні, але розбіжності, як правило, будуть мінімальними або несуттєвими	<p><i>Короткотермінові зобов'язання</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Кредиторська заборгованість.</li> <li>● Короткострокові позики.</li> <li>● Поточні платежі довгострокових позик.</li> <li>● Короткострокові резерви.</li> <li>● Виплати співробітникам.</li> <li>● Пенсійне забезпечення</li> </ul>
<p><i>Зовнішні</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Валюта і депозити.</li> <li>● Цінні папери, крім акцій.</li> <li>● Кредити і позики.</li> <li>● Акції та інші форми участі в капіталі (тільки державні корпорації).</li> <li>● Страхові технічні резерви.</li> <li>● Похідні фінансові інструменти.</li> <li>● Інша кредиторська заборгованість</li> </ul>		<p><i>Довгострокові зобов'язання</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Кредиторська заборгованість.</li> <li>● Довгострокові позики.</li> <li>● Довгострокові резерви.</li> <li>● Виплати співробітникам.</li> <li>● Пенсійне забезпечення</li> </ul>

## Закінчення додатка М.1

ГФС – Баланс	Коментарі по розбіжностям	IPSAS – Звіт про фінансовий стан
Чиста вартість активів (загальна вартість активів за вирахуванням загальної вартості зобов'язань)		Чисті активи Чисті активи = власний капітал

## Додаток М.2

## Операції та фінансові показники

ГФС – Таблиця операцій уряду	Коментарі по різницями	IPSAS – Звіт про результати фінансової діяльності
<p>Операції, що впливають на чисту вартість</p> <p><i>Дохід (операції, які збільшують чисту вартість)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Податки.</li> <li>● Відрахування на соціальне забезпечення.</li> <li>● Гранти.</li> <li>● Інші доходи</li> </ul>	<p>ГФС є стандартизованою системою класифікації для надання можливості порівняння.</p> <p>IPSAS надає (i) наочне уявлення, (ii) вимоги для розкриття конкретної інформації і (iii) загальну вимогу для розкриття суттєвої інформації.</p> <p>Належним чином розроблений план рахунків може надати можливість для складання звітів ГФС і фінансових звітів IPSAS</p>	<p><i>Дохід</i></p> <p>IPSAS допускає класифікацію доходів, відповідних власному капіталу, враховуючи суттєвість статей, які повинні бути розкриті.</p>
<p><i>Витрати (операції, що зменшують чисту вартість)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Виплати службовцям.</li> <li>● Використання товарів і послуг.</li> <li>● Відсотки.</li> <li>● Субсидії.</li> <li>● Гранти.</li> <li>● Соціальні пільги.</li> <li>● Інші витрати</li> </ul>		<p>Усього доходу</p> <p><i>Витрати</i></p> <p>IPSAS допускає класифікацію витрат, що відповідають власному капіталу, на основі або економічної мети, або функції, враховуючи суттєвість статей, які повинні бути розкриті.</p> <p>Витрати на фінансування.</p> <p>Усього витрат</p>

Продовження додатка М.2

GFS – Таблиця операцій уряду	Коментарі по різницями	IPSAS – Звіт про результати фінансової діяльності
<p>Чистий валовий операційний баланс</p>	<p>Чистий операційний баланс буде розмежовувати формування приросту/збитку завдяки включенню різних статей (див. нижче)</p>	<p>Це буде зносом в IPSAS і складаєти використані товари та послуги. Приріст/збиток за період</p>
<p>Операції з капітальними активами</p>	<p>Концепції доходів і витрат GFS і IPSAS відрізняються. Але їх можна узгодити у фінансових звітах, як показано в таблиці нижче. Концепція зносу IPSAS відрізняється від концепції споживання основних фондів GFS, але може розглядатися як наближення до концепції GFS. IPSAS також допускає переоцінку основних засобів, яка ближче до концепції оцінки GFS</p>	<p>Згідно з IPSAS</p>
<p>Чисте придбання нефінансових активів</p>		<p>1. Доходи або втрати оборотних активів (незалежно від того, є вони фінансовими або нефінансовими і реалізованими або нереалізованими) входять до складу приросту/збитку.</p>
<p>● Основні фонди. ● Товарно-матеріальні запаси. ● Цінності. ● Невироблені активи.</p>		<p>2. Реалізовані та нереалізовані доходи або втрати і зобов'язання відображаються як час-тина приросту/збитку, за винятком нереалізованих (наприклад, переоцінка) основних засобів, які показуються безпосередньо як зміни власного капіталу і не включаються до приросту або збитку.</p>
<p>Чисте кредитування/запозичення Операції з фінансовими активами та зобов'язаннями (фінансування) Чисте придбання фінансових активів: – внутрішні; – зовнішні. Чистий приріст фінансових зобов'язань (прийняті зобов'язання мінус ліквідація заборгованості): – внутрішній; – зовнішній</p>		<p>3. Потіки грошових коштів, що є результатом придбання або реалізації активів, є частиною звіту про рух грошових коштів</p>

## Закінчення додатка М.2

GFS – Таблиця операцій уряду	Коментарі по різницями	IPSAS – Звіт про результати фінансової діяльності
		<p>Будь-які доходи або втрати по вибуттю є реалізованими доходами або втратами і в якості таких відображаються як частина приросту/збитку.</p> <p>4. Невироблені активи не ідентифікуються окремо, а отже, обробляються відповідно до викладених правил</p>

Синхронізація концепцій доходу GFS і IPSAS:

1. GFS (Дохід + Інші економічні потоки) = IPSAS (Дохід + економічні притоки, визнані безпосередньо у Звіті про зміни у складі власного капіталу), і
2. GFS (Витрати + Негативні інші економічні потоки) = IPSAS (Витрати + вибуття, які визнаються безпосередньо у Звіті про зміни у складі власного капіталу)

## Додаток М.3

## Джерела і використання коштів та потоків грошових коштів

GFS – Звіт про джерела і використання коштів	Коментарі по різницями	IPSAS – Звіт про рух грошових коштів
<p><i>Надходження грошових коштів від операційної діяльності</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Податки.</li> <li>• Відрахування на соціальне забезпечення.</li> <li>• Гранти.</li> <li>• Інші надходження</li> </ul>	<p>Два звіти дуже схожі, за винятком деяких відмінностей у класифікації</p>	<p><i>Надходження</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оподаткування.</li> <li>• Продажі товарів і послуг.</li> <li>• Гранти.</li> <li>• Отримані відсотки.</li> <li>• Інші надходження</li> </ul>

<p>GFS – Звіт про джерела і використання коштів</p>	<p>Коментарі по різницями</p>	<p>IPSAС – Звіт про рух грошових коштів</p>
<p><i>Виплати коштів у операційній діяльності</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Виплати службовцям.</li> <li>● Купівля товарів і послуг.</li> <li>● Відсотки.</li> <li>● Субсидії.</li> <li>● Гранти.</li> <li>● Соціальні пільги.</li> <li>● Інші виплати.</li> </ul> <p>Чисті грошові кошти, отримані від точної діяльності</p>		<p><i>Виплати</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Витрати на співробітників.</li> <li>● Внески до пенсійного фонду.</li> <li>● Постачальники.</li> <li>● Виплачені відсотки.</li> <li>● Інші виплати.</li> </ul> <p>Чисті потоки грошових коштів від операційної діяльності</p>
<p><i>Потоки грошових коштів з інвестицій в нефінансові активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Купівля нефінансових активів.</li> <li>● Основні засоби.</li> <li>● Стратегічні запаси.</li> <li>● Цінності.</li> <li>● Невироблені активи.</li> </ul> <p>Чисті відтоки грошових коштів з інвестицій в нефінансові активи.</p> <p>Приріст/збиток грошових коштів</p>		<p><i>Потоки грошових коштів від інвестиційної діяльності</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Купівля основних засобів.</li> <li>● Дохід від продажу основних засобів.</li> <li>● Дохід від продажу інвестицій.</li> <li>● Купівля цінних паперів в іноземній валюті.</li> </ul> <p>Чисті потоки грошових коштів від інвестиційної діяльності</p>

## Закінчення додатка М.3

GFS – Звіт про джерела і використання коштів	Коментарі по різницями	IPSAS – Звіт про рух грошових коштів
<p><i>Потоки грошових коштів від фінансової діяльності</i></p> <p>Чисті придбання фінансових активів крім грошових коштів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– внутрішні;</li> <li>– зовнішні.</li> </ul> <p>Чистий приріст фінансових зобов'язань:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– внутрішніх;</li> <li>– зовнішніх.</li> </ul> <p>Чистий притік грошових коштів від фінансової діяльності.</p>		<p><i>Потоки грошових коштів від фінансової діяльності</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доходи від позик.</li> <li>• Поташення позик.</li> <li>• Розподіл/виплата дивідендів уряду.</li> </ul>
Чисті зміни в запасі грошових коштів		Чисті потоки грошових коштів від фінансової діяльності.
Узгоджена частина балансу		Чисте збільшення/зменшення грошових коштів та еквівалентів грошових коштів
		Грошові кошти та еквіваленти грошових коштів на початок періоду.
		Грошові кошти та еквіваленти грошових коштів на кінець періоду

## Додаток М.4

## Інші економічні потоки і зміни в чистих активах / у власному капіталі

GFS – Звіт про інших економічних потоках	Коментарі по розбіжностям	IPSAS – Звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі
Зміни в чистій вартості, що є результатом інших економічних потоків	Ці два звіти не є безпосередньо порівняними, оскільки у них	Баланс [кінець року] 31, 20XX-1 Проведення переоцінки вартості майна

## Закінчення додатка М.4

<p><i>Нефінансові активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Отримання доходу.</li> <li>● Інші зміни обсягу.</li> </ul> <p><i>Фінансові активи</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Отримання доходу.</li> <li>● Інші зміни обсягу</li> </ul>	різні цілі. Це роз'яснюється нижче відповідно з концепціями чистої вартості GFS і чистих активів / власного капіталу IPSAS	<p>Втрати від переоцінки інвестицій. Валютні різниці при перекладі зарубіжних операцій. Чистий дохід, визнаний безпосередньо у чистих активах / власному капіталі. Приріст за період. Разом визнані дохід і витрати за період</p>
<p><i>Зобов'язання</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Отримання доходу.</li> <li>● Інші зміни обсягу</li> </ul>		<p>Баланс за [кінець року], 20XX, що переноситься в наступний період. Зміни в обліковій політиці. Перераховане сальдо. Зміни в чистих активах/власному капіталі за 20XX</p>

Чиста вартість в порівнянні з чистими активами / власним капіталом – модель обліку.

Вихідна чиста вартість балансу GFS + операційне сальдо + зміни, пов'язані з іншими економічними потоками = заключна чиста вартість балансу.

Вихідні чисті активи / власний капітал IPSAS + приріст / убуток + статті, показані безпосередньо щодо змін у складі власного капіталу = заключні чисті активи / власний капітал.

### Примітка:

IPSAS також вимагає:

- 1) порівняння бюджету та фактичних сум (представлені тут є публікованим бюджетом) або у вигляді окремого додаткового фінансового звіту, або у вигляді додаткової колонки бюджету;
- 2) примітки, що включають зведення найважливіших політик обліку, та інші примітки;
- 3) порівняльні дані за попередній рік.

Нічого з переліченого не потрібно для звітів GFS.



## Функції та відповідні їм навички головного бухгалтера ГРК

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
<p><b>1. Облікові:</b> – ведення обліку господарських операцій на всіх його етапах (первинному, поточному, підсумковому) як в режимі ручної обробки інформації, так і з застосуванням інформаційних систем і комп'ютерних технологій</p>	<p>1.1. Досконало володіти знаннями в галузі теоретичних основ бухгалтерського обліку в СЗДУ і вміти застосовувати їх господарській практиці даних суб'єктів господарювання.</p> <p>1.2. Знати Бюджетний кодекс України, НП(С)БОСЗДУ та НП(С)ФЗСЗДУ, інші нормативні документи, що регламентують облікову практику суб'єктів сектору загального державного управління, та користуючись останніми здійснювати обліковий процес на усіх стадіях його етапів щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– нефінансових активів;</li> <li>– фінансових активів;</li> <li>– зобов'язань;</li> <li>– власного капіталу;</li> <li>– фінансових результатів;</li> <li>– забезпечення;</li> <li>– доходів;</li> <li>– витрат;</li> <li>– позабалансових активів та пасивів.</li> </ul> <p>1.3. Знати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.</p> <p>1.4. Знати положення закордонної та вітчизняної теорії та практики управлінського обліку в суб'єктів сектору загального державного управління та мати навички щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– формування складу витрат на надання послуг, виконання робіт, виробництва продукції суб'єктів сектору загального державного управління, утворення їх групування і класифікації;</li> <li>– калькулювання (визначення собівартості) продукту суб'єктів сектору загального державного управління;</li> <li>– використання методики управлінського обліку для внутрішнього ціноутворення, складання калькуляцій та бюджетів, обґрунтування управлінських рішень.</li> </ul> <p>1.5. Знати теоретичні та нормативно-правові положення податкових розрахунків суб'єктів сектору загального державного управління та володіти методикою здійснення розрахунків усіх видів, встановлених щодо діяльності таких суб'єктів господарювання, податків і складання відповідних форм податкової звітності</p>

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
<p><b>2. Організаційні:</b> – організація технології, праці працівників, зайнятих виконанням облікових функцій, розвитку та забезпечення бухгалтерського обліку СДС</p>	<p>2.1. Розробляти, впроваджувати та удосконалювати положення облікової політики щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– форм організації бухгалтерського обліку;</li> <li>– форм організаційної побудови бухгалтерської служби головного розпорядника бюджетних коштів;</li> <li>– форм організації структури апарату бухгалтерії головного розпорядника бюджетних коштів;</li> <li>– форм ведення бухгалтерського обліку;</li> <li>– доповнення або уточнення прав і обов'язків головного бухгалтера розпорядників бюджетних коштів;</li> <li>– встановлення нормативно-правового поля регламентації обліку суб'єктів сектору загального державного управління;</li> <li>– організації та рівня деталізації управлінського обліку;</li> <li>– розроблення робочого Плану рахунків головного розпорядників бюджетних коштів та надання рекомендацій з цього приводу розпорядникам бюджетних коштів;</li> <li>– розроблення робочої економічної класифікації видатків головного розпорядників бюджетних коштів та надання рекомендацій з цього приводу розпорядникам бюджетних коштів;</li> <li>– організація роботи щодо запровадження програмного забезпечення, його оновлення та перепідготовки персоналу бухгалтерської служби;</li> <li>– ведення бухгалтерського діловодства;</li> <li>– організації матеріальної відповідальності;</li> <li>– графіків руху носіїв облікової інформації;</li> <li>– вибору оптимальних методів, способів і форм складання та передачі облікової інформації головного розпорядника бюджетних коштів відповідним користувачам;</li> <li>– розроблення організаційних регламентів: положень про бухгалтерську службу суб'єкту сектору загального державного управління, про кожний топологічний підрозділ бухгалтерії, посадових інструкцій для кожного виконавця, а також графіків виконання облікових робіт;</li> <li>– визначення нормативів часу на виконання облікових операцій;</li> <li>– регламентації процесу тимчасової заміни чи звільнення працівників облікового апарату та матеріально-відповідальних осіб;</li> <li>– розроблення разових та постійних графіків проведення внутрішньогосподарських ревізій, інвентаризацій, інших форм і методів контролю, а також комплексу аналітичних робіт;</li> </ul>

## Продовження додатка Н

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– визначення порядку технічного, інформаційного та методичного забезпечення;</li> <li>– встановлення механізму ергономічного та соціального забезпечення;</li> <li>– підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби;</li> <li>– методичних позицій бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління за усіма його об'єктами.</li> </ul> <p>2.3. Володіти теоретичними положеннями організації технології облікового процесу суб'єктів сектору загального державного управління і вміти застосувати їх на практиці, а саме у вигляді: організації технічного забезпечення технології процесу бухгалтерського обліку, формування фахової бібліотеки нормативно-правового поля регламентації суб'єктів сектору загального державного управління, своєчасне її оновлення та адаптація до оптимального опрацювання, формування облікових номенклатур, розроблення форм носіїв облікової інформації, забезпечення установи носіями облікової інформації, формування графіків руху носіїв облікової інформації.</p> <p>2.4. Знати всі вимоги Головного архівного управління та інших державних органів щодо формування і зберігання носіїв облікової інформації у поточному та постійному архівах.</p> <p>2.5. Демонструвати повну теоретичну підготовку в частині організаційної побудови бухгалтерської служби та на її основі вміти оптимізувати роботу таких структурних підрозділів суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>2.6. Знати положення організації кадрового забезпечення, роботи та професійного розвитку облікового персоналу та здійснювати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– професійний підбір виконавців з використанням сучасних методів анкетування та тестування з метою створення дієздатного, спрямованого на виконання загального завдання колективу;</li> <li>– організацію постійного навчання та періодичної атестації виконавців;</li> <li>– раціональний поділ та кооперацію облікової праці між підрозділами та окремими виконавцями, координацію їх роботи;</li> <li>– визначення оптимальної чисельності облікового апарату;</li> </ul>

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
	<p>– створення та підтримання у колективі здорового соціально-психологічного мікроклімату, а за умов обіймання певних посад – організацію ергономічного та соціального забезпечення у відповідному структурному підрозділі;</p> <p>– забезпечення виконання усіх посадових функцій на високому професійному та особистій поведінки на високому моральному рівнях.</p> <p>2.7. Володіти основами організації планування розвитку бухгалтерського обліку в суб'єктів сектору загального державного управління та вміти розробляти плани його удосконалення та розвитку. Володіти графічним методом, прийомами моделювання та визначення економічної ефективності від впровадження розробок щодо розвитку бухгалтерського обліку та його автоматизації.</p> <p>2.8. Мати педагогічні навички, використовуючи які організувати професійну орієнтацію молоді.</p> <p>2.9. Знати та застосовувати сучасні методики навчання при проведенні семінарів з підвищення кваліфікації в межах головного розпорядника бюджетних коштів.</p> <p>2.10. Володіти комунікативними навичками.</p> <p>2.11. Демонструвати знання та застосування етичних норм.</p> <p>2.12. Знати особливості галузевої діяльності головних розпорядників коштів</p>
<p><b>3. Аналітичні:</b> – застосування методики, техніки та організації аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління та використання аналітичних процедур в управлінському обліку даних суб'єктів господарювання;</p>	<p>3.1. Знати теорію економічного аналізу і вміти застосовувати у господарській практиці суб'єктів сектору загального державного управління прийоми аналізу щодо нефінансових та фінансових активів, зобов'язань, власного капіталу, фінансових результатів, забезпечення, доходів, витрат у грошовому вимірі, а також дослідження інформаційних даних відносно зазначених об'єктів обліку таких суб'єктів господарювання в частині натуральних вимірників для формування максимально повного поля необхідної інформації.</p> <p>3.2. Знати правила складання та володіти методикою аналізу фінансової, бюджетної, управлінської, податкової звітності суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>3.3. Знати перелік аналітичних процедур та здійснювати аналітичний процес, у тому числі на стадіях попереднього, поточного і підсумкового етапів аналізу щодо фінансових забезпечення, стану та результатів суб'єктів сектору загального державного управління</p>

## Продовження додатка Н

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
	<p>3.4. Знати основи управлінського аналізу та мати відповідні практичні навички прийняття управлінських рішень щодо обсягів доходів та видатків суб'єктів сектору загального державного управління, а також результатів використання ресурсів таких суб'єктів господарювання.</p> <p>2.3.5. Вміти обґрунтовувати управлінські рішення у сфері виробничої діяльності суб'єктів сектору загального державного управління на основі маржинального аналізу результатів діяльності та обирати варіанти оптимальних рішень з урахуванням обмежень на ресурси.</p> <p>2.3.6. Знати принципи організації пошуку і підрахунку резервів покращання результатів діяльності суб'єктів сектору загального державного управління та володіти методикою розробки їх реалізації в напрямку оптимізації показників функціонування в зазначених організаціях і установах</p>
<p><b>4. Контрольні:</b> – здійснення контрольних процедур щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління як в режимі ручної обробки інформації, так і з застосуванням інформаційних систем і комп'ютерних технологій та організації контролю в суб'єктах сектору загального державного управління</p>	<p>4.1. Розуміти сутність державного фінансового контролю в цілому державного фінансового аудиту зокрема, знати його об'єкти, стадії та процедури контрольно-ревізійного процесу.</p> <p>4.2. Знати організаційні процедури внутрішнього первинного, поточного і підсумкового контролю, а саме: – організацію контролю правильності заповнення первинних документів; – контролю дотримання вимог законодавства щодо обов'язкових реквізитів електронних і паперових документів; – контролю правильності перенесення інформації з первинних документів у підсистему поточного обліку; – процедури виправлення помилок; – формування робочої документації; – узагальнення результатів контролю; – формування висновків та пропозиції за результатами проведеної контрольно-ревізійної роботи.</p> <p>4.3. Знати методіку внутрішнього контролю в суб'єктах сектору загального державного управління в умовах ручної обробки інформації, а також функціонування автоматизованих систем обробки облікової інформації.</p> <p>4.4. Знати складові системи внутрішнього контролю, такі як контрольне середовище, оцінка ризиків суб'єкта господарювання, інформаційні системи, процедури контролю, моніторинг заходів контролю, вміти забезпечити їх організацію та оцінку ефективності функціонування</p>

Класи професійних функцій	Компетенції головного бухгалтера
	<p>4.5. Вміти планувати роботи з контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>4.6. Вміти складати робочі програми з внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління в розрізі конкретних напрямів діяльності таких суб'єктів господарювання.</p> <p>4.7. Знати типові помилки і порушення, що виникають в обліковій системі суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>4.8. Вміти організувати планування та розвиток контрольно-ревізійної роботи</p>
<p><b>5. Планові:</b> – проведення планових процедур в межах фінансово-господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління як в режимі ручної обробки інформації, так і з застосуванням інформаційних систем і комп'ютерних технологій</p>	<p>5.1. Знати нормативні акти з питань планування діяльності суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>5.2. Вміти складати бюджет та кошторис суб'єктів сектору загального державного управління.</p> <p>5.3. Вміти проводити контроль планових показників діяльності розпорядників бюджетних коштів.</p> <p>5.4. Вміти здійснювати прогнозування діяльності головного розпорядника бюджетних коштів.</p> <p>5.4. Готувати інформаційні дані щодо планових показників для прийняття рішень керівниками головних розпорядників бюджетних коштів.</p> <p>5.5. Забезпечувати здійснення планування за програмно-цільовим методом.</p> <p>5.6. Володіти навичками складання бюджетних програм</p>

## Бухгалтерський облік об'єктів за класами рахунків

<b>1. Облік основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ</b>	
Клас рахунків	Клас 1 "Необоротні активи"
Об'єкти обліку	<p>Основні засоби – матеріальні активи, що використовуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам, використовуються більше одного року та вартість яких перевищує 2500 грн. за одиницю (комплект) без врахування податку на додану вартість (ПДВ).</p> <p>Інші необоротні матеріальні активи – матеріальні активи, термін використання яких більше одного року, але вартість не перевищує 2500 грн за одиницю без врахування ПДВ (для сценічно-постановочних засобів – 5000 грн)</p>
Одиниця виміру	У повних гривнях без копійок (крім бібліотечних фондів). Сума копійок під час придбання необоротних активів списується на витрати установи
Первинні документи	<p>Аналітичний облік основних засобів ведеться бухгалтерською службою в інвентарних картках обліку основних засобів у бюджетних установах – ф. № 03–6 (бюджет).</p> <p>За місцем зберігання всі необоротні активи мають перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб. Дані обліку об'єктів необоротних активів у матеріально відповідальних осіб мають відповідати даним обліку в бухгалтерії</p>
Організація обліку	<p>Процес вибору й упорядкування способів і прийомів, оброблення й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, зберігання, використання і вибуття необоротних активів.</p> <p>Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням необоротних активів кожному об'єкту (крім білизни, постільних речей, взуття, одягу, малоцінних необоротних матеріальних активів, бібліотечних фондів) присвоюється восьмизначний інвентарний номер.</p> <p>Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються семизначні номенклатурні номери.</p> <p>Присвоєні об'єктам необоротних активів інвентарні та номенклатурні номери зберігаються за ними на весь період їх перебування в установі. номери об'єктів, що вибули чи ліквідовані, не присвоюються іншим об'єктам, що надійшли протягом трьох років</p>

## Продовження додатка П

Ведення обліку	Відображаються в бухгалтерському обліку за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження і виготовлення, без податку на додану вартість, що відноситься на витрати установи, а об'єкти, які зазначали переоцінки – за відновленою вартістю. Не збільшують вартість придбаних необоротних активів, а відносяться на фактичні витрати установи: витрати на наймання транспорту для перевезення необоротних активів; податки, збори, інші послуги та інші витрати, що сплачуються під час придбання необоротних активів; витрати на поточний та капітальний ремонт необоротних активів; при проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних із дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що спричинив заміну запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів, а відноситься на витрати установи
Контроль	З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна та розрахунків щороку наказом створюється комісія по проведенню інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ. З метою визначення доцільності постановки на баланс та списання необоротних активів, проведення їх переоцінки необхідно створити постійно діючу комісію відповідно до вимог чинного законодавства
Меморіальні ордери	В меморіальному ордері № 9 ф. № 438 (бюджет) відображаються вибуття і переміщення необоротних активів
Нормативні документи	Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності" від 08.11.2007 № 1314. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ" від 26.06.2013 № 611. Спільний наказ Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України "Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання" від 02.12.1997 № 125/70
<b>2. Облік запасів бюджетних установ (організацій) та малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП)</b>	
Клас рахунків	Клас 2 "Запаси"
Об'єкти обліку	Запаси – оборотні матеріальні активи, які забезпечують функціонування установи, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року.



## Продовження додатка П

	МШП – предмети, термін корисної експлуатації яких становить менше року або операційного циклу, якщо він більше одного року і вартість яких за одиницю (комплект) не перевищує 2500 грн (без урахування ПДВ)
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	За формами, затвердженими наказом Державного казначейства України "Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання" від 18.12.2000 № 130
Організація обліку	Аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться окремо від запасів, придбаних за рахунок коштів загального фонду кошторису. При цьому застосовуються затверджені форми реєстрів аналітичного обліку запасів
Ведення обліку	Ведеться бухгалтерською службою в кількісному та сумарному вимірі за найменуваннями запасів та в розрізі матеріально відповідальних осіб. Відпуск запасів для використання, для продажу або у зв'язку з іншим вибуттям провадиться за балансовою вартістю. При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку відразу на зменшення фонду в МШП на підставі документів, що підтверджують їх використання: роздавальних відомостей, актів використання предметів при проведенню ремонті, актів на списання цінностей тощо. В експлуатації такі предмети (крім виготовлених із пластмаси, картону і паперу) перебувають на зберіганні осіб, відповідальних за їх експлуатацію, та обліковуються у книгах кількісного обліку
Контроль	Бухгалтерська служба в передостанній робочий день місяця звіряє свої записи про облік запасів із записами, що ведуться матеріально відповідальними особами за місяцями перебування запасів. Для цього матеріально відповідальними особами в зазначений строк надаються до бухгалтерії прибуткові та видаткові документи з реєстром надання документів, складених у двох примірниках. Один примірник реєстру після перевірки правильності оформлення первинних документів повертається матеріально відповідальній особі, а другий залишається у відділі бухгалтерського обліку
Меморіальні ордери	В меморіальному ордері № 13 ф. № 396 (бюджет) відображаються витрачання матеріалів (крім продуктів харчування), в меморіальному ордері № 10 ф. № 439 (бюджет) – вибуття та переміщення МШП. Надходження продуктів харчування відображається в меморіальному ордері № 11 ф. № 398 (бюджет), а їх витрачання – в меморіальному ордері № 12 ф. № 411 (бюджет) щодо кожної матеріально відповідальної особи

Продовження додатка П

Нормативні документи	<p>Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 26.06.2013 № 611.</p> <p>Наказ Головного управління Державного казначейства України “Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ” від 30.10.1998 № 90.</p> <p>Накази Державного казначейства України:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ” від 08.12.2000 № 125;</li> <li>– “Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання” від 18.12.2000 № 130.</li> </ul> <p>Наказ Міністерства охорони здоров'я СРСР “Про затвердження Інструкції по обліку медикаментів, перев'язувальних засобів та виробів медичного призначення в лікувально-профілактичних установах, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР” від 02.06.1987 № 747</p>
<b>3. Облік операцій з грошовими коштами</b>	
Клас рахунків	Клас 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”
Об'єкти обліку	<p>Кошти установи на реєстраційних рахунках, відкритих у Державній казначейській службі України, готівкові кошти та грошові документи в касі установи; розрахунки з працівниками установи по виданих авансах на господарські витрати, витрати на відрядження, по виданим талонам на бензин водіям; розрахунки з різними дебіторами за надані послуги, отримані товари, перерахування попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи; розрахунки з державними цільовими фондами</p>
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	<p>“Прибутковий касовий ордер” типова форма КО-1, “Видатковий касовий ордер” типова форма КО-2, “Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів” типова форма КО-3, “Касова книга” типова форма КО-4. У формі КО-2 поле “Сума прописом “Отримав” заповнюється одержувачем від руки.</p> <p>Платіжне доручення форми 0410001, форма якого затверджена постановою правління Національного банку України “Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті” від 21.01.2004 № 22.</p> <p>Звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Нумерація документів здійснюється послідовно за всіма джерелами фінансування (окремо щодо кожного джерела фінансування)</p>

## Продовження додатка П

Організація обліку	<p>Грошові кошти, що надійшли за різними джерелами фінансування, обліковуються окремо. Складається загальний звіт касира. Нумерація прибуткових і видаткових касових ордерів, а також їх реєстрація здійснюється послідовно незалежно від джерела фінансування. Видача з каси грошових коштів одного джерела фінансування на потреби іншого недопустима.</p> <p>Нумерація платіжних доручень проводиться окремо за кожним реєстраційним рахунком (щодо кожного джерела фінансування; нумерація єдина для всіх реєстраційних рахунків).</p> <p>Установа при направленні працівника у відрядження зобов'язана забезпечити його грошовими коштами (авансом) у межах сум, необхідних для оплати проїзду, наймання житлового приміщення, добових у встановлених розмірах. Видача готівки під звіт на господарські потреби допускається тільки з письмового дозволу керівника установи</p>
Ведення обліку	<p>Облік касових операцій здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004 № 637.</p> <p>Аналітичний облік грошових коштів на реєстраційних рахунках ведеться за кодами програмної (або функціональної) класифікації видатків в картці аналітичного обліку касових видатків, форма і порядок оформлення якої затверджені наказом Державного казначейства України "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їхнього складання" від 06.10.2000 № 100.</p> <p>Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться згідно з інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон</p>
Контроль	<p>Проведення інвентаризації каси не рідше одного разу на квартал.</p> <p>Проведення раптової інвентаризації каси.</p> <p>Щоденна розробка виписок з реєстраційних рахунків за наданими до них документами з відміткою казначая про здійснення оплати.</p> <p>Перевірка відповідальною особою бухгалтерії за дотриманням підзвітною особою термінів надання звітів та повернення невикористаних підзвітних коштів.</p> <p>Щоденний поточний контроль за розрахунками відповідальною особою згідно посадової інструкції. Щоквартальна звірка з різними дебіторами із складанням актів звірок, які підписуються та скріплюються печатками установи та його дебітора</p>
Меморіальні ордери	<p>Кожний звіт касира заноситься до меморіального ордера № 1 за формою № 380 (бюджет) по відповідних кореспондуючих рахунках одним рядком. Для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи асигнувань та здійснення видатків загального фонду бюджету застосовується меморіальний ордер № 2 за формою № 381 (бюджет) (за наявності декількох рахунків, відкритих на ім'я установи, кожний рахунок оформляється окремим меморіальним ордером, які нумеруються № 2-1, 2-2 тощо)</p>

Продовження додатка П

	<p>Меморіальний ордер № 4 “Накопичувальна відомість з розрахунків з іншими дебіторами” формується щодо кожного джерела фінансування окремо за формою № 408 (бюджет).</p> <p>Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться по кожній підзвітній особі в розрізі кодів економічної класифікації видатків у меморіальному ордері № 8 “Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами” за формою 386 позиційним способом</p>
Нормативні документи	<p>Постанова Кабінету Міністрів України “Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунків бюджетних коштів” від 02.02.2011 № 98.</p> <p>Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон” від 13.03.1998 № 59.</p> <p>Постанови Правління Національного банку України:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні” від 15.12.2004 № 637;</li> <li>– “Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті” від 21.01.2004 № 22.</li> </ul> <p>Накази Державного казначейства України:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їхнього складання” від 06.10.2000 № 100;</li> <li>– “Про затвердження Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті” від 24.07.2001 № 126 (у редакції наказу від 27.05.2005 № 96)</li> </ul>
<b>4. Облік власного капіталу</b>	
Клас рахунків	Клас 4 “Власний капітал”
Об’єкти обліку	Фонди установи у необоротних активах, у малоцінних та швидкозношуваних предметах та у фінансових інвестиціях, результати виконання кошторису установи за загальним та спеціальним фондами за результатами звітного року
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	Документи, якими оформлені операції з придбання, виготовлення, створення, списання об’єктів обліку
Організація обліку	Збільшення власного капіталу відображається в обліку одночасно з постановкою на бухгалтерській облік необоротних активів та МШП. Водночас із зняттям з обліку об’єктів при їх вибутті або списанні з експлуатації зменшується обсяг власного капіталу

## Продовження додатка П

Ведення обліку	Здійснюється другими записами у тих самих регістрах, в яких обліковуються матеріальні об'єкти
Контроль	Арифметичне порівняння з обсягом наявних матеріальних об'єктів та їх нарахованого зносу на звітну дату
Меморіальні ордери	Меморіальні ордери № 4 "Накопичувальна відомість з розрахунків з іншими дебіторами", № 6 "Накопичувальна відомість з розрахунків з іншими кредиторами" ф. № 408 формуються щодо кожного джерела фінансування окремо для відображення створення фондів. Меморіальні ордери форми № 274 для відображення зменшення фондів внаслідок нарахування зносу, вибуття об'єктів власності
Нормативні документи	Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ" від 26.06.2013 № 611. Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання" від 20.07.2000 № 68
<b>5. Облік зобов'язань</b>	
Клас рахунків	Клас 6 "Поточні зобов'язання"
Об'єкти обліку	Зобов'язання установи, що виникають протягом звичайної її діяльності, тобто під час виконання кошторису, і погашення яких очікується впродовж поточного бюджетного року
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	Договори з постачальниками товарів, послуг, робіт; акти та накладні на прийняття товарів, акти виконаних послуг та робіт, рахунки на оплату зобов'язань. Табелі обліку робочого часу, листки з тимчасової непрацездатності, накази та розрахунки премій, винагород, відпусток, розрахункові відомості
Організація обліку	Реєстрація зобов'язань у ДКСУ проводиться відповідно до встановленого порядку. При реєстрації в органах Державної казначейської служби України зобов'язань застосовується єдиний порядок подачі документів, незалежно від того, були зобов'язання взяті в минулих періодах або поточному році, а саме: спочатку для реєстрації зобов'язань подається реєстр зобов'язань з підтвердними документами, а потім для реєстрації фінансових зобов'язань – реєстр фінансових зобов'язань разом з оригіналами документів або їх копій, засвідчених у встановленому порядку, що підтверджують факт узяття зобов'язань та фінансових зобов'язань. Здійснення платежів проводиться після отримання товарів, робіт та послуг. Підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій є

## Продовження додатка П

	<p>первинні документи, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують факт її здійснення (акти виконаних робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, накладні, товарно-транспортні накладні та рахунки до них).</p> <p>Оплата праці здійснюється відповідно до законодавства про працю. Розрахунки з бюджетом та органами Пенсійного фонду України проводяться відповідно до вимог Податкового кодексу України та Закону України “Про єдиний соціальний внесок”</p>
Ведення обліку	<p>Облік розрахунків з бюджетом ведеться з розподілом на види податків і зборів, які сплачуються установою.</p> <p>Облік розрахунків з кредиторами ведеться за кожним кредитором в розрізі складених договорів.</p> <p>Попередня оплата за матеріальні цінності, що придбаваються, виконані роботи і надані установі послуги допускається лише у випадках, передбачених чинним законодавством України.</p> <p>Облік розрахунків по оплаті праці ведеться у розрізі працівників установи.</p> <p>Бухгалтерська служба відображає в бухгалтерському обліку господарські операції у тому звітному періоді, в якому були отримані відповідні первинні документи, які підтверджують фактичне здійснення таких операцій.</p> <p>Водночас необхідно вживати заходів щодо своєчасного отримання первинних документів, обумовлюючи в договорах, угодах терміни надання постачальниками товарів, робіт або послуг первинних документів (накладні, товарно-транспортні накладні та рахунки до них, рахунки-фактури тощо), що підтверджують виникнення фінансового зобов'язання</p>
Контроль	Щоденний поточний контроль за розрахунками відповідальною особою згідно з посадовою інструкцією. Щоквартальна звірка з кредиторами із складанням актів звірок, які підписуються та скріплюються печатками установи та кредитора. Проведення щорічної інвентаризації розрахунків з кредиторами
Меморіальні ордери	Меморіальні ордери № 2 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України” за формою № 381 (бюджет), № 3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) за формою № 382 (бюджет), № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій за формою № 405(бюджет), № 6 “Накопичувальна відомість з розрахунків з іншими кредиторами” за формою № 408 формуються щодо кожного джерела фінансування окремо

## Продовження додатка П

Нормативні документи	<p>Бюджетний кодекс України.          Кодекс законів про працю України.          Закони України:          – про Державний бюджет України на відповідний рік;          – “Про здійснення державних закупівель”;          – “Про оплату праці (зі змінами)”.</p> <p>Постанови Кабінету Міністрів України:          – “Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” від 08.02.1995 № 100;          – “Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням” від 26.09.2001 № 1266 (зі змінами);          – “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28.02.2002 № 228;          – “Про затвердження порядку виплати грошової винагороди державним службовцям за бездоганну безперервну роботу в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов’язків” від 24.02.2003 № 212;          – “Про впорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів” від 09.03.2006 № 268 (зі змінами);          – “Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти” від 09.10.2006 № 1404 (зі змінами і доповненнями).</p> <p>Накази Міністерства фінансів України:          – “Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському” від 24.05.1995 № 88;          – “Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов’язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України” від 02.03.2012 № 309;          – “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами” від 24.12.2012 № 1407.</p> <p>Накази Державного казначейства України:          – “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27.07.2000 № 68;          – “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” від 06.10.2000 № 100;          – “Про затвердження Порядку списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув” від 08.05.2001 № 73;          – “Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ” від 26.12.2003 № 242</p>
----------------------	--

Продовження додатка П

<b>6. Облік доходів установи за рахунок загального та спеціального фонду бюджету</b>	
Клас рахунків	Клас 7 "Доходи"
Об'єкти обліку	Асигнування загального фонду бюджету, власні надходження бюджетних коштів, що є складовою спеціального фонду бюджету
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	Паспорт бюджетної програми, затверджений кошторис та помісячний план асигнувань загального фонду, договори на надання послуг, акти виконаних робіт, виписки з реєстраційних рахунків тощо
Організація обліку	Облік доходів установи ведеться окремо за загальним та спеціальним фондом. Доходи спеціального фонду у кошторисі установи наприкінці бюджетного року коригуються відповідно до фактичних надходжень коштів на спеціальні реєстраційні рахунки
Ведення обліку	Аналітичний облік отриманих асигнувань ведеться в картці аналітичного обліку отриманих асигнувань за формою, затвердженою наказом Державного казначейства України "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їх складання" від 06.10.2000 № 100 у розрізі кодів економічної класифікації видатків за кожною програмою видатків державного бюджету. Щомісяця в картці підраховується загальна сума асигнувань за місяць, що нарастає підсумком з початку року і залишок річних бюджетних призначень. Підставою для здійснення записів у картці аналітичного обліку асигнувань є виписка з реєстраційного рахунка
Контроль	Реєстрація бюджетних зобов'язань за загальним фондом у межах затверджених кошторисних призначень загального фонду, за спеціальним фондом у межах затвердженого кошторису за спеціальним фондом на обсяг, що не перевищує фактичні надходження на спеціальні реєстраційні рахунки
Меморіальні ордери	Меморіальні ордери № 2 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України" за формою № 381 (бюджет), № 3 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) за формою № 382 (бюджет)
Нормативні документи	Бюджетний кодекс України. Закон України про Державний бюджет України на відповідний рік. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28.02.2002 № 228. Наказ Державного казначейства України "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їх складання" від 06.10.2000 № 100



## Продовження додатка П

<b>7. Облік видатків загального та спеціального фондів</b>	
Клас рахунків	Клас 8 “Витрати”
Об’єкти обліку	Фактичні видатки установи, спрямовані на виконання покладених функцій та завдань
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	Затверджений кошторис доходів і видатків установи, акти на списання (використання) запасів, акти наданих послуг виконаних робіт, платіжні доручення на сплату податків та зборів, розрахунків з фондами, розрахунки з працівниками по оплаті праці тощо
Організація обліку	Облік витрат ведеться окремо за загальним та спеціальним фондом. У розрізі кодів економічної класифікації видатків
Ведення обліку	Обліковуються витрати відповідно до затвердженого кошторису окремо за загальним і спеціальним фондом. Аналітичний облік фактичних видатків ведеться в картках аналітичного обліку фактичних видатків по кожному коду програмної класифікації видатків у розрізі кодів економічної класифікації видатків за кожен місяць і загальним підсумком з початку року. Наприкінці бюджетного року видатки загального фонду закриваються асигнуваннями і виводиться результат виконання кошторису установи за загальним фондом, видатки спеціального фонду закриваються відповідними доходами і виводиться результат виконання кошторису за спеціальним фондом
Контроль	Здійснюється через реєстрацію бюджетних та бюджетних фінансових зобов’язань відповідно до встановленого порядку реєстрації зобов’язань в органах ДКСУ
Меморіальні ордери	Меморіальні ордери № 2 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України” за формою № 381 (бюджет), 3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) за формою № 382 (бюджет), № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій за формою № 405 (бюджет), № 6 “Накопичувальна відомість з розрахунків з іншими кредиторами” за формою № 408 формуються щодо кожного джерела фінансування окремо
Нормативні документи	Бюджетний кодекс України. Закон України про Державний бюджет України на відповідний рік. Постанови Кабінету Міністрів України: – “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 № 419; – “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28.02.2002 № 228

	<p>Накази Міністерства фінансів України:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов’язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України” від 02.03.2012 № 309;</li> <li>– “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами” від 24.12.2012 № 1407.</li> </ul> <p>Накази Державного казначейства України:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їх складання” від 06.10.2000 № 100;</li> <li>– “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 26.06.2013 № 611</li> </ul>
<b>8. Позабалансові рахунки</b>	
Клас рахунків	Клас 0
Об’єкти обліку	Матеріальні цінності, інші активи та зобов’язання, що належать установі або перебувають у тимчасовому розпорядженні
Одиниця виміру	У гривнях з копійками
Первинні документи	Договори з орендодавцями і поклажадавцями, накладні, акти приймання-передачі, акти списання з балансу матеріальних цінностей по нестачам і крадіжкам, за якими не установлені винні особи та відносно яких справи знаходяться в слідчих органах
Організація обліку	Облік матеріальних цінностей та зобов’язань ведеться на позабалансових рахунках за їх видами та призначенням. Облік руху на позабалансових рахунках ведеться в оборотних відомостях
Ведення обліку	Бухгалтерський облік зазначених цінностей та активів ведеться за простою схемою, коли записи про надходження, вибуття, використання, списання проводяться тільки на одному рахунку з вказуванням змісту та кількісно-вартісних показників. Дані позабалансових рахунків відображаються в балансі установи
Контроль	Щорічна інвентаризацію, раптові інвентаризації одночасно з інвентаризацією матеріальних цінностей, які обліковуються на балансових субрахунках
Меморіальні ордери	Меморіальний ордер № 16 “Накопичувальна відомість позабалансового обліку”
Нормативні документи	<p>Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 26.06.2013 № 611.</p> <p>Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27.07.2000 № 68</p>

## Структура статей балансу ДЦФ

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Статті балансу			
<b>Актив</b>			
I. Необоротні активи	I. Необоротні активи	I. Необоротні активи	Розділ I. Грошові кошти
Основні засоби	Нематеріальні активи	Нематеріальні активи	Поточні рахунки на видаєтк установи (311)
Залишкова вартість	Залишкова вартість	Залишкова вартість	Поточні рахунки в іноземній ва- люті (318)
Первісна вартість	Знос	Знос	Інші поточні рахунки (319)
Знос	Первісна вартість	Первісна вартість	Реєстраційні рахунки (321)
Інші необоротні ма- теріальні активи	Основні засоби	Основні засоби	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими ажурелами власних над- ходжень (324)
Залишкова вартість	Залишкова вартість	Залишкова вартість	Грошові документи в національ- ній валюті (331)
Первісна вартість	Знос	Знос	Грошові кошти в дорозі в націо- нальній валюті (333)
Знос	Первісна вартість	Первісна вартість	
Нематеріальні акти- ви	Інші необоротні матеріаль- ні активи	Інші необоротні матеріаль- ні активи	
Залишкова вартість	Залишкова вартість	Залишкова вартість	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Первісна вартість	Знос	Знос	
Знос	Первісна вартість	Первісна вартість	
Довгострокові фінансові інвестиції	Незавершене капітальне будівництво	Довгострокові фінансові інвестиції	
Капітальні інвестиції		Незавершене капітальне будівництво	
II. Оборотні активи	II. Оборотні активи	II. Оборотні активи	Розділ 11. Розрахунки
Запаси	Матеріали і продукти харчування	Матеріали і продукти харчування	Розрахунки з відшкодування завданних збитків (363)
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Розрахунки з іншими дебіторами (364) у тому числі:
Господарські матеріали	Інші запаси	Інші запаси	з Фондом соцстрахування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України
Кошти, розрахунки та інші активи	Дебіторська заборгованість	Дебіторська заборгованість	з Фондом загальнообов'язкового державного соцстрахування на випадок безробіття
Каса	Розрахунки з постачальниками, підрядниками за товари, роботи й послуги	Розрахунки за виконані роботи і надані послуги	з установами та організаціями, які здійснюють виплату та дооплатку пенсій та допомог
Каса в національній валюті	Розрахунки із податків та платежів	Розрахунки із податків і платежів	по заборгованості з підприємствами, установами, організаціями, підприємцями по страхових внесках

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд, України
Каса в іноземній валюті	Розрахунки із страхування	Розрахунки із страхування	по заборгованості з підприємствами, установами, організаціями по єдиному соціальному внеску
Рахунки в банках	Розрахунки з відшкодування завданих збитків	Розрахунки із відшкодуванням завданих збитків	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання (668)
Поточні рахунки в банках на утримання виконавчих дирекцій	Розрахунки за спеціальними видами платежів	Розрахунки за спеціальними видами платежів	Внутрішні розрахунки (685)
Поточні рахунки спеціальних коштів	Розрахунки з підзвітними особами	Розрахунки за іншими операціями	
Депозитні рахунки в банках	Розрахунки за іншими операціями	Розрахунки за операціями з централізованого постачання	
Поточні рахунки в іноземній валюті	Розрахунки за операціями з внутрішньої передачі майна	Розрахунки по внесках з платниками (погашення заборгованості на 01.01.2011)	
Рахунки районних (міжрайонних), міських виконавчих дирекцій Фонду в банках	Розрахунки за окремими програмами	Розрахунки по основній діяльності	
Накопичувальні транзитні рахунки	Короткострокові векселі одержані	Розрахунки по програмах по охороні праці	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Накопичувальні транзитні рахунки надходжень від спрощеної системи оподаткування	Інші кошти	Розрахунки за іншими операціями	
Рахунки зворотнього фінансування районних, міжрайонних виконавчих дирекцій Фонду	Грошові кошти в дорозі	Інші кошти	
Рахунки зворотнього фінансування по спрощеній системі оподаткування	Рахунки в банках	Грошові кошти в дорозі	
Рахунки в органах Держказначейства	Рахунки загального фонду	Рахунки в банках	
Рахунки органів Фонду в Держказначействі	Рахунки спеціального фонду	Поточні рахунки на видавці установи	
Накопичувальні транзитні рахунки відділень Фонду	Рахунки в іноземній валюті	Рахунки в іноземній валюті	
Рахунки зворотнього фінансування відділень Фонду	Інші поточні рахунки	Інші поточні рахунки	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Рахунки спеціальних коштів	Рахунки в казначействі загального фонду	Рахунки в казначействі	
Єдиний централізований рахунок Фонду	Рахунки в казначействі спеціального фонду	Реєстраційний рахунок по основній діяльності (319)	
Інші кошти	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	Реєстраційний рахунок по утриманню апарату (321)	
Грошові документи в національній валюті	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими дже-релами власних надходжень	Реєстраційний рахунок по надходженню внесків (322)	
Грошові кошти в дорозі в національній валюті	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду	Реєстраційний рахунок по резервному фонду (323)	
Путівки на санаторно-курортне лікування	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	Інші рахунки в казначействі	
Путівки на санаторно-курортне лікування, передані	Інші рахунки в казначействі	Каса	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Короткострокові векселі одержані	Каса	Внутрішні розрахунки	
Розрахунки з різними дебіторами		Реєстраційний рахунок по внесках	
Розрахунки за путівки на санаторно-курортне лікування		Розрахунки по внесках з ВА (681.01)	
Розрахунки з підзвітними особами		Розрахунки по внесках з управління (681.02)	
Розрахунки з відшкодування завданних збитків		Розрахунки по внесках з відділеннями (681.03)	
Розрахунки з іншими установами та організаціями		Розрахунки по основній діяльності	
Розрахунки з фінансування оздоровчих заходів		Розрахунки по основній діяльності з ВА (682.01)	
Фінансування дитячо-юнацьких спортивних шкіл		Розрахунки по основній діяльності з управління (682.02)	
Фінансування дитячих закладів оздоровлення		Розрахунки по основній діяльності зведені (682.03)	



Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Фінансування позашкільного обслуговування		Розрахунки по утриманню апарату	
Фінансування санаторіїв-профілакторіїв		Розрахунки з ВА по утриманню апарату (683,01)	
Фінансування санаторіїв-профілакторіїв вищих навчальних та профтехзакладів		Розрахунки з управління по утриманню апарату (683.02)	
Розрахунки за претензіями		Розрахунки з відділеннями по утриманню апарату (683.03)	
Розрахунки із податків та платежів			
Розрахунки за платежами і податками в бюджет			
Інші розрахунки з бюджетом			
Розрахунки з страховальниками			
Розрахунки із страхування			
Розрахунки з пенсійного страхування			

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Розрахунки із соціального страхування з ТВП			
Розрахунки із страхування на випадок безробіття			
Розрахунки із страхування від нещасного випадку на виробництві			
Розрахунки з інших видів страхування			
Розрахунки з оплати праці			
Розрахунки з оплати праці			
Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання			
Розрахунки за іншими операціями і кредиторами			
Розрахунки з депонентами			

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Розрахунки за іншими операціями			
Інші кредитори			
Внутрішні розрахунки			
Внутрішні розрахунки з Виконавчою Дирекцією Фонду та виконавчими Дирекціями відділень Фонду			
Кошти бюджетів			
Кошти передані			
III. Витрати	III. Витрати	III. Витрати	Розділ III. Витрати
Витрати Фонду	Витрати загального фонду	Витрати по основній діяльності (811)	Витрати з державного бюджету на утримання установи та інші заходи (801)
	Витрати спеціального фонду	Витрати по утриманню апарату (812)	Витрати за іншими надходженнями спеціального фонду (813)
	Витрати за коштами, отриманими як плата за послуги	Витрати за іншими доходами	Інші витрати установ (841)
	Витрати за іншими надходженнями власних надходжень		
	Витрати за іншими надходженнями спеціального фонду		

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
	Видатки за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів		
Баланс	Баланс	Баланс	Усього по активу
<b>Пасив</b>			
I. Власний капітал	I. Власний капітал	I. Власний капітал	Розділ I. Кошти і їх призначення
Фонд у необоротних активах	Фонд у необоротних активах	Фонд у необоротних активах	Короткострокові позики з бюджету (605)
Фонд у необоротних активах	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	
Фонд фінансування капітальних вкладень	Результат виконання кошторису за загальним фондом	Фінансовий результат	
Фонд фінансових інвестицій	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	За рахунок внесків	
Фонд у МШП	Результати переоцінок	За рахунок інших надходжень	
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах		Резервний фонд	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Результати виконання бюджетів			
Результати виконання бюджетів органів Фонду			
Резерв Фонду			
Інший додатковий капітал			
II. Зобов'язання	II. Зобов'язання	II. Зобов'язання	Розділ II. Доходи
Розрахунки	Довгострокові зобов'язання	Довгострокові зобов'язання (охорона праці)	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи (701)
Розрахунки за путівки на санаторно-курортне лікування	Короткострокові позики	Короткострокові позики	Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду (713)
Розрахунки з підзвітними особами	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Розрахунки за нез'ясованими надходженнями (365)	Інші доходи бюджетних установ (741)
Розрахунки з іншими установами та організаціями	Короткострокові векселі видані	Короткострокові векселі видані	
Розрахунки з фінансування оздоровчих заходів	Кредиторська заборгованість	Кредиторська заборгованість по утрал.	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Фінансування дитячо-юнацьких спортивних шкіл	Розрахунки з постачальниками, підрядниками за товари, роботи й послуги	Розрахунки за виконані роботи й надані послуги	
Фінансування дитячих закладів оздоровлення	Розрахунки за спеціальними видами платежів	Розрахунки за спеціальними видами платежів	
Фінансування позашкільного обслуговування	Розрахунки із податків та платежів	Розрахунки із податків і платежів	
Фінансування санаторіїв-профілакторіїв	Розрахунки із страхування	Розрахунки із страхування	
Фінансування санаторіїв-профілакторіїв вищих навчальних та профтехзакладів	Розрахунки із заробітної плати	Розрахунки із заробітної плати	
Довгострокові зобов'язання	Розрахунки зі стипендіатами	Розрахунки із працівниками за безготівковими перерахуваннями	
Довгострокові позики	Розрахунки з підзвітними особами	Розрахунки за іншими операціями	
Довгострокові векселі видані	Розрахунки за депозитними сумами	Розрахунки за операціями з централізованого постачання	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	Розрахунки за іншими операціями	Розрахунки по внесках з платниками (погашення заборгованості на 01.01.2011)	
Поточні зобов'язання	Розрахунки за операціями з внутрішньомочною передачею майна	Розрахунки по основній діяльності	
Короткострокові позики	Розрахунки за окремими програмами	Розрахунки по програмах по охороні праці	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		Внутрішні розрахунки	
Короткострокові векселі		Розрахунки по внесках	
Розрахунки із податків та платежів		Розрахунки по внесках з ВА (681.01)	
Розрахунки за платежами і податками в бюджет		Розрахунки по внесках з управління (681.02)	
Інші розрахунки з бюджетом		Розрахунки по внесках з відділа (681.03)	
Розрахунки із страховальниками		Розрахунки по основній діяльності	
Находження по проміжних розрахунках із страховальниками		Розрахунки по основній діяльності з ВА (682.01)	

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Нараховані платежі по соціальному страхуванню		Розрахунки по основній ліквідаційності з управ. (682.02)	
Суми до з'ясування		Розрахунки по основній ліквідаційності з від (682.03)	
Розрахунки із страхування		Розрахунки по утриманню апарату	
Розрахунки з пенсійного страхування		Розрахунки з Від по утриманню апарату (683.01)	
Розрахунки із соціального страхування з ТВП		Розрахунки з управління по утриманню апарату (683.02)	
Розрахунки із страхування на випадок безробіття		Розрахунки з відділеннями по утриманню апарату (683.03)	
Розрахунки із страхування від нещасного випадку на виробництві			
Розрахунки з інших видів страхування			
Розрахунки з оплати праці			
Розрахунки з оплати праці			



Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Інші розрахунки з персоналом			
Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках			
Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит			
Розрахунки з членами п/с безготівковими перерахуваннями сум членських п/с внесків			
Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання			
Інші розрахунки за виконані роботи			
Розрахунки за іншими операціями і кредиторами			
Розрахунки з депонентами			

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Розрахунки за іншими операціями			
Інші кредитори			
Внутрішні розрахунки			
Внутрішні розрахунки з Виконавчою дирекцією Фонду та виконавчими дирекціями відділень Фонду			
Кошти бюджетів			
Кошти отримані			
III. Доходи	III. Доходи	III. Доходи	Розділ III. Розрахунки
Доходи Фонду	Доходи загального фонду	Доходи від внесків	Розрахунки з відшкодування завданних збитків (363)
	Доходи спеціального фонду	Доходи за інші надходженнями	Розрахунки з іншими дебіторами (364) у тому числі
	Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги		з Фондом соцстрахування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України
	Доходи за іншими джерелами власних надходжень		з Фондом загальнообов'язкового державного соцстрахування на випадок безробіття

Продовження додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
	Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду		з установами та організаціями, які здійснюють виплату та Ао-ставку пенсій та допомогу
	Доходи за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіона		по заборгованості з підприємствами, установами, організаціями, підприємцями по страхових внесках
			по заборгованості з підприємствами, установами, організаціями по єдиному соціальному внеску
			Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання (668)
			Внутрішні розрахунки (685)
Баланс	Баланс	Баланс	Усього по пасиву
Позабалансові рахунки		Розшифровка позабалансових рахунків	Позабалансові рахунки
Орендовані необоротні активи		01 Орендовані необоротні активи	Списані активи та зобов'язання (07)
Активи на відповідальному зберіганні		02 Активи на відповідальному зберіганні	

Закінчення додатка Р

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	Пенсійний фонд України
Непередбачені активи і зобов'язання		04 Непередбачені активи і зобов'язання	
Гарантії та забезпечення		05 Гарантії та забезпечення	
Списані активи та зобов'язання		06 Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання	
Бланки суворого обліку		07 Списані активи та зобов'язання	
Путівки минулих строків під звігом		08 Бланки суворого обліку	
Реструктуризована заборгованість		09 Призначення та зобов'язання	
		Разом	

## Звіт про порівняння передбачених у бюджеті і фактичних сум у Звіті про рух грошових коштів

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітнього року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Находження від операційної діяльності, всього	010				
у тому числі:					
бюджетні асигнування	011				
доходи від надання послуг	012				
податкові надходження	013				
неподаткові надходження	014				
трансферти	015				
надходження до державних цільових фондів	016				
інші доходи	017				
	018				
	019				
Витрати на операційну діяльність, всього	020				

Продовження додатка С

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
у тому числі:					
витрати на оплату праці	021				
відрахування на соціальні заходи	022				
оплата товарів	023				
трансфери та субсидії	024				
інші витрати	025				
	026				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	030				
Рух коштів від надзвичайних подій	040				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	050				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Находження від інвестиційної діяльності, всього	060				
у тому числі від продажу:					
основних засобів	061				

Продовження додатка С

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
нематеріальних активів	062				
інше	063				
Витрати на інвестиційну діяльність, всього	070				
у тому числі на придбання:					
основних засобів	071				
нематеріальних активів	072				
інше	073				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	080				
Рух коштів від надзвичайних подій	090				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	100				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від фінансової діяльності, всього	110				
у тому числі від:					

Продовження додатка С

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
реалізації цінних паперів	111				
повернення кредитів	112				
отримання позик	113				
отримання відсотків (рояліті, дивідендів)	114				
інше	115				
Витрати на фінансову діяльність, всього	120				
у тому числі на:					
придбання цінних паперів	121				
надання кредитів	122				
погашення позик	123				
плату відсотків за зобов'язаннями з фінансової діяльності	124				
інше	125				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	130				
Рух коштів від надзвичайних подій	140				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	150				



Закінчення додатка С

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
Чистий рух коштів за звітний період	160				
Залишок коштів на початок року	170				
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	180				
Залишок коштів на кінець року	190				

Додаток Т

### Звіт про порівняння передбачених у бюджеті і фактичних сум у Звіті про фінансові результати

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
Фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів					
Доходи					
Бюджетні асигнування	010				
Доходи від надання послуг	020				
Трансферти	030				
Інші операційні доходи	040				
Фінансові доходи	050				
Інші доходи	060				
Надзвичайні доходи	070				
	080				
	090				
Всього доходів	100				
Витрати					
Витрати на оплату праці	110				
Відрахування на соціальні заходи	120				
Оплата товарів	130				

Продовження додатка Т

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
Трансферти та субсидії	140				
Амортизація	150				
Інші операційні витрати	160				
Фінансові витрати	170				
Інші витрати	180				
Надзвичайні витрати	190				
	200				
	210				
Всього витрат	220				
Фінансовий результат виконання бюджету					
Доходи					
Доходи від надання послуг	240				
Доходи від продажу	250				
Податкові надходження	260				
Неподаткові надходження	270				
Трансферти	280				
Находження до державних цільових фондів	290				
Зобов'язання, що не підлягають погашенню	300				
Інші операційні доходи	310				

Продовження додатка Т

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітного року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
Доходи від відсотків, роялті, дивідендів, інші фінансові доходи	320				
Інші доходи	330				
Надзвичайні доходи	340				
	350				
	360				
Всього доходів	370				
Витрати					
Витрати на оплату праці	380				
Відрахування на соціальні заходи	390				
Оплата товарів	400				
Трансферти та субсидії	410				
Амортизація	420				
Інші операційні витрати	430				
Фінансові витрати	440				
Інші витрати	450				
Надзвичайні витрати	460				
	470				
	480				

Закінчення додатка Т

Стаття	Код рядка	План на звітний рік		виконано протягом звітнього року	різниця
		план на звітний рік	план на звітний рік з урахуванням внесених змін		
Всього витрат	490				
За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету					
Загальнодержавні функції	500				
Оборона	510				
Громадський порядок, без- пека та судова влада	520				
Економічна діяльність	530				
Охорона навколишнього природного середовища	540				
Житлово-комунальне госпо- дарство	550				
Охорона здоров'я	560				
Духовний та фізичний роз- виток	570				
Освіта	580				
Соціальний захист та соці- альне забезпечення	590				
	600				
	610				

## **Структура методичних рекомендацій із складання Звітів про порівняння передбачених у бюджеті та фактичних сум**

### **Загальні положення**

- Призначення Методичних рекомендацій.
- Застосування суб'єктами державного сектору.
- Порядок та строки подання Звітів про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум.

### **Порядок складання Звіту про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум в Звіті про фінансові результати**

- Порядок відображення інформації у розділі I “Фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів”.
- Порядок відображення інформації у розділі II “Фінансовий результат виконання бюджету”.
- Порядок відображення інформації у розділі III “За функціональною класифікацією та кредитування бюджету”.

### **Порядок складання Звіту про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум в Звіті про рух грошових коштів**

- Відображення інформації про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.
- Відображення інформації про рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.
- Відображення інформації про рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності.

### **Перевірка окремих показників форм фінансової та бюджетної звітності**

- Перевірка та порівняння окремих показників форм фінансової та бюджетної звітності.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ  
В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

*За редакцією Л. Г. Ловінської*

У ДВОХ ТОМАХ

**Том 1**

**Реформування бухгалтерського обліку в державному  
секторі відповідно до міжнародних стандартів**

Відповідальний за випуск

*В. Д. Королюк*

Редактор

*Н. Г. Пузиренко*

Коректори:

*С. В. Зюбенко, С. М. Циркун*

Комп'ютерна верстка

*А. Б. Нефедова, І. М. Кіриличева*

Обкладинка

*А. Б. Нефедова*

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 33,25. Наклад 300 прим. Зам. 13-1057.

Видавець: Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"

04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

ПАТ "ВІПОЛ"

03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4404 від 31.08.2012.

Б94

**Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами** : у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – ISBN 978-966-2380-62-0

Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. – 2013. – 568 с.

ISBN 978-966-2380-63-7

У монографії викладено основні засади реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до міжнародних стандартів, проаналізовано зміни бюджетного законодавства України в контексті розвитку системи управління державними фінансами, охарактеризовано Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору з метою визначення подальших шляхів імплементації їх положень у нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі України. Особливу увагу приділено напрямам удосконалення вітчизняного обліку виконання державного бюджету в умовах запровадження методу нарахування. Досліджено діючі форми фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору в порівнянні з формами фінансової звітності, яка складатиметься з відображенням інформації про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ на основі методу нарахування.

Для державних службовців, наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів.

УДК 657:006.32](477)  
ББК 65.052.21(4Укр)



*Для заметок*

---

Для нотаток

---

*Для заметок*

---

Для нотаток

---