

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління**

**БУЛЬЧАК Юрій Володимирович**

**Стандартизація обліку в державному секторі економіки в умовах  
глобалізації економіки/Standardization of the public sector accounting in a  
globalized economy**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування.

Магістерська робота

Виконав студент групи  
ОДСм-21  
Ю.В. Бульчак

Науковий керівник:  
д.е.н, доцент Н.М.Хорунжак

Магістерську роботу допущено  
до захисту:

«\_\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ПЛАН

<b>ВСТУП .....</b>	<b>.....</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ .....</b>	<b>.....</b>
1.1. Історичні аспекти реформування системи обліку в державному секторі .....	.....
1.2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі економіки та його особливості	.....
1.3. Стратегічні плани в питаннях стандартизації та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі .....	.....
<b>Висновок до розділу 1 .....</b>	<b>.....</b>
<b>РОЗДІЛ 2 СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ .....</b>	<b>.....</b>
2.1. Облікова політика суб'єктів державного сектору в умовах стандартизації .....	.....
2.2. Стандартизація обліку активів суб'єктів державного сектору .....	.....
2.3. Стандартизація обліку пасивів суб'єктів державного сектору .....	.....
<b>Висновок до розділу 2 .....</b>	<b>.....</b>
<b>РОЗДІЛ 3 СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ .....</b>	<b>.....</b>
3.1. Стандартизація фінансової та бюджетної звітності	.....
3.2. Зарубіжний досвід стандартизації обліку та звітності в державному секторі .....	.....
<b>Висновок до розділу 3 .....</b>	<b>.....</b>
<b>ВИСНОВОК .....</b>	<b>.....</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....</b>	<b>.....</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>.....</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В кризових умовах розвитку ринкових відносин, посилення конкуренції та підвищення дефіциту фінансових ресурсів у державному секторі ускладнюється процес управління діяльністю бюджетних установ, що ставить перед наукою та практикою проблему оптимізації використання їх ресурсів. Передумовою удосконалення інформаційного забезпечення оптимізації використання ресурсів бюджетних установ є інформатизація суспільства, яка передбачає застосування сучасного інструментарію управління видатками, що особливо актуально в умовах скорочення державного фінансування. Основним джерелом інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік, який згідно з державною Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, має бути зорієнтований на міжнародні стандарти та сучасні управлінські запити. Тому, враховуючи існуючу антикризову доктрину, необхідним стає формування нової парадигми бухгалтерського обліку в державному секторі на засадах розвитку інноваційних підходів до формування та використання інформації в управлінській системі, що наразі трансформується, з урахуванням тих глобалізаційних процесів, які відбуваються. У зв'язку з цим застосування національних і міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності стає досить актуальною проблемою, яка вимагає наукового вирішення.

**Цілі і завдання дослідження.** В результаті оцінки та критичного аналізу наукових праць можемо стверджувати, що і в теорії і в практиці існує немало проблем, які вимагають розв'язання. Серед невирішених питань слід виокремити недостатню методичну забезпеченість облікового відображення господарських операцій в державному секторі, потребу в правильному й логічному їх відображенні в системі рахунків тощо. Актуальними до розгляду й дослідження є також питання стандартизації обліку активів і

пасивів; опрацювання наявних проблемних аспектів оцінки, формування фінансової звітності та її стандартизації тощо.

Виходячи з цього, *метою наукового пошуку* має стати, насамперед, теоретичне обґрунтування засад переходу на національні стандарти оцінки та обліку в державному секторі, удосконалення, відповідно до цього, методичних і організаційних питань облікового відображення майна та капіталу суб'єктів фінансово-господарської діяльності, котрі функціонують на засадах державної власності. Для досягнення такої мети необхідно вирішити низку *завдань*, а саме: дослідити історичні аспекти та необхідність стандартизації обліку; дати критичну оцінку нормативно-правового регулювання стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі в питаннях його уніфікації; дослідити особливості та проблеми формування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі; виявити галузеві та фінансово-господарські особливості суб'єктів державного сектору та їх вплив на систему обліку; встановити засади розвитку облікової політики в питаннях вирішення наявних альтернатив обліку, передбачених бухгалтерськими стандартами в державному секторі; висвітлити проблеми та порядок формування звітності відповідно до вимог НП(С)БО ДС; встановити шляхи розвитку й удосконалення системи обліку й звітності в державному секторі на засадах стандартизації; дослідити особливості стандартизації обліку в державному секторі в зарубіжних країнах для формулювання рекомендацій з його адаптації до українських реалій.

**Об'єктом дослідження** є національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. **Предметом дослідження** є комплекс теоретичних і практичних аспектів процесу використання НП(С)БО ДС при здійсненні обліку фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

**Методологія і методика дослідження.** Досягти виконання поставленої мети та завдань доцільно через використання низки методів

загальнонаукового та спеціального характеру. Зокрема, аналіз, порівняння й узагальнення – можна використати для дослідження та виявлення рівня впливу глобалізації на систему обліку й потребу стандартизації в державному секторі; оцінку, синтез – з ціллю виявлення прогалин в чинному нормативно-правовому забезпеченні обліку в умовах стандартизації та розробці пропозицій з їх усунення; статистичне, табличне та графічне дослідження – при виявленні галузевих особливостей і їх впливу на систему обліку й формування звітності в держсекторі; оцінку та експертизу – для ідентифікації специфіки обліку в державному секторі зарубіжних країн і можливостей їх адаптації та використання в українській обліковій практиці. Такий цілісний підхід забезпечить досить ґрунтовне теоретичне обґрунтування та розробку конкретних практичних пропозицій, спрямованих на ефективне застосування стандартизації обліку в державному секторі економіки для підвищення його оперативності, точності, уніфікаційності, а також кращої адаптованості до запитів зацікавлених користувачів як для цілей контролю, так і для управління. В практичній площині значення отриманих результатів дослідження має оцінюватися з позиції корисності та ефективності. Однак, в будь, якому разі, наукові дослідження, навіть ті, котрі не мають конкретного результату, все-таки мають власну цінність. Вона полягає в тому, що таким чином можна виявити безперспективні напрями наукових пошукувань й уникати їх.

**Апробація роботи.** Результати магістерського дослідження були представлені у формі тез доповідей на науково-практичній конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 2018 р.).

**Інформаційна база дослідження.** Інформаційною базою проведення дослідження виступають наукові праці й статті українських і зарубіжних вчених в галузі бухгалтерського обліку в державному (публічному) секторі, монографічна та навчальна література, нормативно-правові акти, методичні й інструктивні матеріали, міжнародні й українські стандарти, статистичні дані.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

#### 1.1. Історичні аспекти реформування системи обліку в державному секторі

Розвиток сучасної української економіки супроводжується низкою економічних реформ. Практично усі вони так чи інакше мають вплив на систему бухгалтерського обліку. Суб'єкти державного сектору, основною й найбільш чисельною складовою яких є бюджетні установи, не є винятком. Однак, модернізація бухобліку в державному секторі характеризується повільними темпами. Однією з причин цього є низька якість облікової системи. Свірко С.В. та Самчик М.Ю. подають свій погляд на цю проблему, яка коротко проілюстрована на рис. 1.1.

Рис. 1.1. Стан обліку в державному секторі до початку реформування  
Джерело: [64, с. 223]

Реформу системи обліку та звітності в держсекторі, спрямовану на адаптацію до вимог міжнародних стандартів в Україні розпочато у 2007 році. З цією метою було прийнято ряд урядових рішень. Зокрема, це були рішення щодо затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (постанова Кабінету Міністрів від 16.01.2007 р. №34 (Стратегія 2007 р.), Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2007 р. №911-р), Стратегія модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів від 17.10.2007 р. №888-р).

Ці нормативно-правові акти дали початок реформуючим заходам. Вони також відіграли ключову спонукаючу роль в розвитку самого процесу реформування й стали поштовхом до залучення в цей процес цілої низки суб'єктів, в тому числі бухгалтерського обліку. За своєю структурною будовою Стратегія 2017 р. включала в себе: чітко окреслені мету; ідентифіковані завдання; перелік заходів, які мали бути здійснені в рамках розпочатої реформи.

Деякі автори, проводячи аналіз Стратегії модернізації 2007 р. стверджують, що є необхідність коригування її назви. Аргументом виступає потреба в досягненні її узгодження із вітчизняним нормативно-правовим полем.

Зокрема Свірко С. В та Самчик М. Ю. аргументують доведення, що відповідно до певного суб'єктного поля Стратегії модернізації на виконання положень Господарського кодексу України та Класифікації інституційних секторів економіки України, зазначено формулювання має бути замінене на «Стратегію модернізації бухгалтерського бюджетного обліку, з метою побудови системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління» [64, с.227-228]. Можливо ця позиція раціональна, однак до сьогодні вона так і не використана.

Повертаючись до Стратегії 2007 р. слід зазначити, що в цій стратегії метою було удосконалення системи бухобліку та фінзвітності в державному секторі відповідно до вимог міжнародних стандартів (IPSAS). Досягнення такої мети передбачалось через реалізацію кількох груп заходів (рис.1.2).

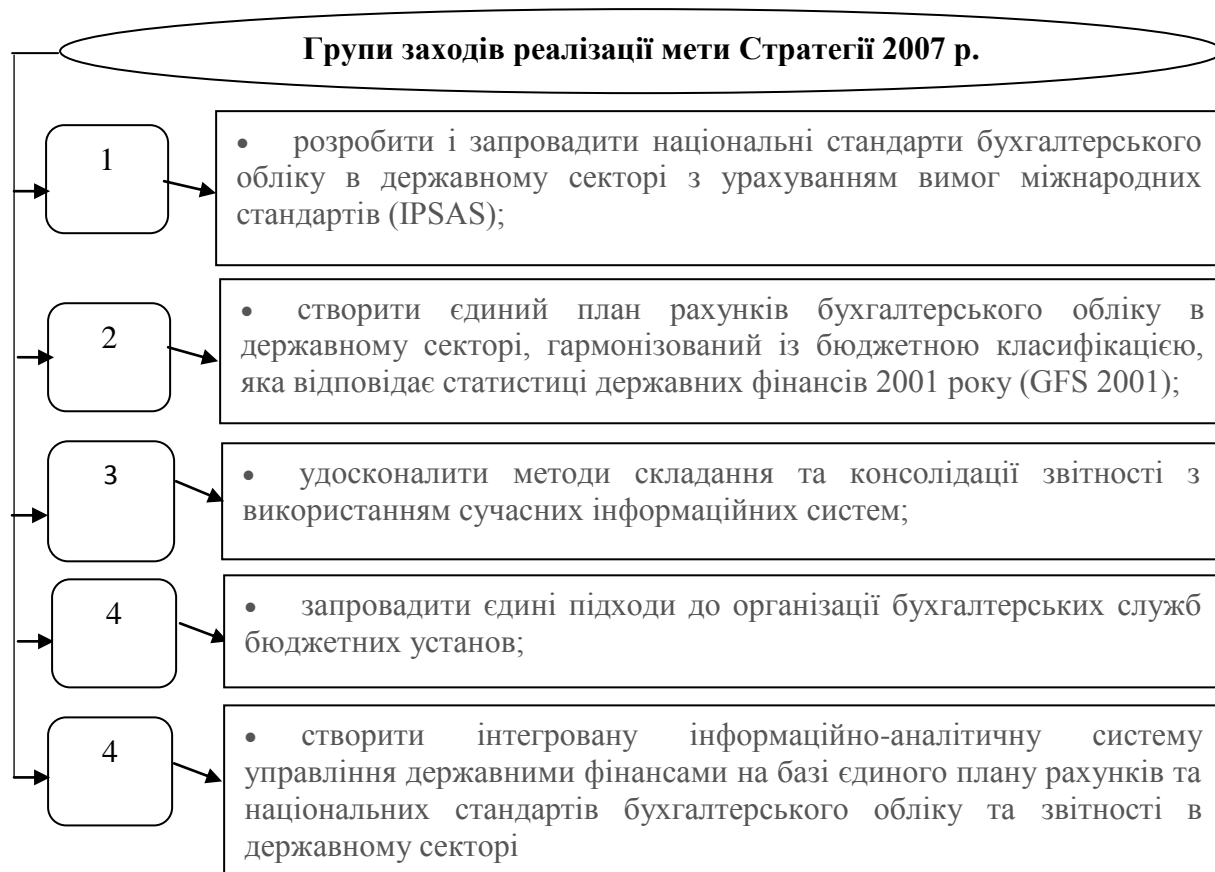


Рис. 1.2. Групи заходів, передбачених стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки

Джерело: [68]

Відповідно до цього розпочалися процеси гармонізації системи бухгалтерського обліку й звітності в Україні суб'єктів держсектору (державних і комунальних підприємств, бюджетних організацій та установ) з міжнародними стандартами та директивами ЄС.

Для забезпечення послідовності процесу реформування та виконання намічених заходів були здійснені ряд удосконалюючих ініціатив в питаннях зміни чинного законодавства. А саме, в липні 2010 року в оновленій редакції



було затверджено Бюджетний кодекс України. В ньому знайшли своє відображення ряд моментів, пов'язаних з реформою. Зокрема в ст. 43 та ст. 56 задекларовано, що ведення бухобліку і складання звітності з виконання бюджетів і виконання кошторисів бюджетних установ, буде здійснюватися відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Такі стандарти мають бути затверджені Міністерством фінансів України. Також було деталізовано, що звітність про виконання держбюджету (кошторисів бюджетних установ) розмежовуватиметься на фінансову й бюджетну. Перша має складатися згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку за формами, затвердженими Мініфіном України. В Бюджетний кодекс також уведено ст. 56 та ст. 112, які стосуються питань функціонування бухгалтерських служб і головних бухгалтерів (як керівників таких служб).

Основною ціллю при реформуванні бухобліку в держсекторі є взяття за основу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора та розробка відповідних їм нацстандартів. Останні поширюватимуться на суб'єктів держсектору, якими є Міністерство фінансів (згідно законодавства зараз забезпечує реалізацію державної політики у сфері бухобліку), розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба (Держказначейство) й державні цільові фонди.

Відповідно до плану-графіка затвердження положень (стандартів) бухобліку та фінансової звітності у державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 19.04.2007 р. №504, планувалося розробити та затвердити 24 національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Затверджено 19 національних положень (стандартів) бухобліку в держсекторі, гармонізованих із міжнародними стандартами [70].

Станом на червень 2012 р. , як зазначають Сушко Н. І. та Гізатуліна Л. В., можна було сформувати таблицю відповідності Національних (українських) і Міжнародних стандартів (рис. 1.3).

НАЦІОНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ		МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА	
1		2	
101	Подання фінансової звітності	МСБОДС 1 – Подання фінансових звітів МСБОДС 2 – Звіт про рух грошових коштів МСБОДС 14 – Події після дати звітності МСБОДС 20 – Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін МСБОДС 24 – Подання у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів	
102	Консолідована фінансова звітність	МСБОДС 6 – Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання МСБОДС 22 – Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор	
103	Фінансова звітність за сегментами	МСБОДС 18 – Звітність за сегментами	
105	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	МСБОДС 10 – Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	
121	Основні засоби	МСБОДС 17 – Основні засоби	
122	Нематеріальні активи		
123	Запаси	МСБОДС 12 – Запаси	
124	Доходи	МСБОДС 9 – Дохід від операцій обміну МСБОДС 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)	
125	Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	МСБОДС 3 – Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці	
126	Оренда	МСБОДС 13 – Оренда	
127	Зменшення корисності активів	МСБОДС 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти МСБОДС 26 – Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти	
128	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	МСБОДС 19 – Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	
129	Інвестиційна нерухомість	МСБОДС 16 – Інвестиційна нерухомість	
130	Вплив змін валютних курсів	МСБОДС 4 – Вплив змін валютних курсів	
131	Будівельні контракти	МСБОДС 11 – Будівельні контракти	
132	Виплати працівникам	МСБОДС 25 – Виплати працівникам	
133	Фінансові інвестиції	МСБОДС 8 – Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах МСБОДС 7 – Облік інвестицій в асоційовані компанії	
134	Фінансові інструменти	МСБОДС 15 – Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	
135	Витрати	МСБОДС 5 – Витрати на позику	

Рис. 1.3. Відповідність Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні Міжнародним стандартам

Джерело: [70]

Важливим кроком при виконанні Стратегії була розробка єдиного плану рахунків, гармонізованого з новою бюджетною класифікацією. Проте першопочатковий його варіант дуже відрізнявся від того, який уведено в дію з 1 січня 2017 р. А в час зародження основ нового плану спочатку необхідне було забезпечення інтеграції бюджетної класифікації із планом рахунків. Її було реалізовано через приведення економічної класифікації видатків у відповідність із вимогами Статистики державних фінансів 2001 року (GFS 2001). Був затверджений відповідний нормативний документ – наказ Мінфіну

України від 26.12.2012 р. №1738. В ньому було узаконено нову економічну класифікацію видатків бюджету, яка була використана з 1 січня 2013 р.

Нова класифікація та новий план рахунків настільки відрізнялися від тих, що використовувалися до модернізації, що це викликало потребу в створенні відповідної їм уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Для цієї мети Кабінетом Міністрів прийнято постанову від 26.01.2011 р. №59, якою затверджено Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи з метою:

- посилення фінансової дисципліни у державному секторі;
- посилення ролі бухгалтерської служби бюджетних установ в управлінні бюджетними асигнуваннями, матеріальними та нематеріальними ресурсами;
- упорядкування діяльності бухгалтерських служб бюджетних установ на підставі єдиних підходів та вимог;
- унормування питання погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи [70].

Наступними нормативними документами, які були затверджені стали Порядок погодження призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи (наказ Міністерства фінансів від 21.02.2011 р. №214) [52] та Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (наказ Міністерства фінансів від 01.12.2011 р. №1537) [53].

Впродовж наступних 5 років вносилися поправки та уточнення нового плану рахунків і послідовне затвердження нових нацстандартів (табл. 1.1).

Розробка і затвердження нацстандартів обліку – це тривалий процес, який вимагав оцінки міжнародних підходів з позиції можливості їх використання в українській практиці.

Таблиця 1.1

Заходи, передбачені Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі (2007 р.) щодо запровадження НП(С)БОДС

Найменування заходу	Термін реалізації
Введення НП (С) БОДС у облікову практику суб'єктів державного сектору	з 2015
Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій із виконання бюджетів, з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі	2013– 2014
Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 2013 Розробка методичних рекомендацій щодо запровадження НП (С) БОДС	2013– 2014
Розробка інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013 I
Розробка типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій із виконання державного та місцевого бюджетів 2013 Розробка порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі 2014 Забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів з перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та їх оприлюднення	2013– 2015
Забезпечення вдосконалення НП (С) БОДС у зв'язку зі змінами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	2013– 2014
Організація навчання працівників Мінфіну, органів Казначейства, головних розпорядників коштів державного бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013– 2014
Організація навчання працівників бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013– 2015
Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	2013– 2015
Організація підвищення кваліфікації керівників фінансовобухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів	2013– 2015
Організація підвищення кваліфікації працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ	2013– 2015
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово - бухгалтерських служб	2013

Джерело: [68; 64, с.225-226 ]

Багато положень виявилися недостатньо зручними й відповідними для суб'єктів України. Ряд змістовних пропозицій вдалося вирішити через

розробку норм щодо формування облікової політики, інших інструктивних матеріалів, в тому числі щодо застосування плану рахунку суб'єктів держсектору.

Початок 2017 р. був дуже складним для бухгалтерів бюджетних установ України. Попри те, що впродовж кількох років переносилися терміни введення нових підходів в обліку, вони все таки набули того змісту й форми, коли їх можна було впроваджувати в практику.

Перші 9 нацстандартів запрацювали з 1 січня 2015 р., а з 1 січня 2017 р. почали застосовуватися і решта (10). У зв'язку з цим змінився порядок складання фінзвітності та почали діяти нові принципи ведення бухобліку, підходи до визнання, оцінки та вимірювання господарських операцій і процесів, пов'язаних з доходами/витратами, будівельними контрактами, інвестиційною нерухомістю, орендою, фінансовими інструментами тощо. Але тут також не обходиться без неприємних ситуацій. Адже низку положень і рекомендацій, в тому числі по кореспонденції бухгалтерських рахунків недостатньо опрацьовано і є недоліки. Для їхнього вирішення в 2017 р. Мінфіном України заплановано ще ряд заходів в напрямку реформування, а також виправлення недоліків попередніх рішень.

З 1 січня 2017 р. бюджетні організації та установи почали керуватися новими нормативно-правовими актами, які вводять нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, набрав чинності:

- План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203 (далі – План рахунків) [46];

- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджені наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219 [50].

На факт його постійно удосконалення та поліпшення вказує кількість редакцій. Їх, не враховуючи першого варіанту плану, було 6: №163 від 25.11.14р.; №1219 від 29.12.15 р. № № 1135 від 23.12.16; № 571 від 13.06.2017 р.; № 876 від 29.11.17 р. та № 496 від 10.05.18 р.

Не вдаючись до деталізації кожного з уточнень, зауважимо, що в результаті цього було сформовано досить специфічний План, який цілком відрізняється від першого його проекту. Цей План рахунків дійсно відрізняється від інших, в тому числі від Плану рахунків, який використовують суб'єкти виробничої сфери. Тому зупинимось на його характеристиках більш детально в окремому питанні нашої роботи. Аналогічно будуть розглянуті і подальші реформувальні дії та заходи, які відбувалися в історичному проміжку часу від 2016 р.

## **1.2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі економіки та його особливості**

Критична оцінка стану реалізації запланованих у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки заходів свідчить про наявність невідповідності між планом і фактом. Ряд заходів не були виконані вчасно. У зв'язку з цим було прийнято низку уточнень до даної стратегії з перенесенням дат, а потім прийнято нову Стратегію, положення якої ми розглянемо дещо пізніше.

Одним із пунктів, виконання якого переносилося кілька разів було введення в дію нового плану рахунків. Воно в кінцевому варіанті відбулося у січні 2017 р. Це, в свою чергу, потягнуло за собою інші запізнення з реалізації заходів Стратегії 2007 р. Зокрема, неможливим стало заплановане виконання такого заходу як 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 (термін реалізації 2008-2015 рр.).

У зв'язку з цим 28.11.16 р. Мінфін України наказом було затверджено «План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016-2018 роки» (План 2016 р). Він містив 5 груп завдань, які належало виконати у встановлені строки (рис. 1.4).

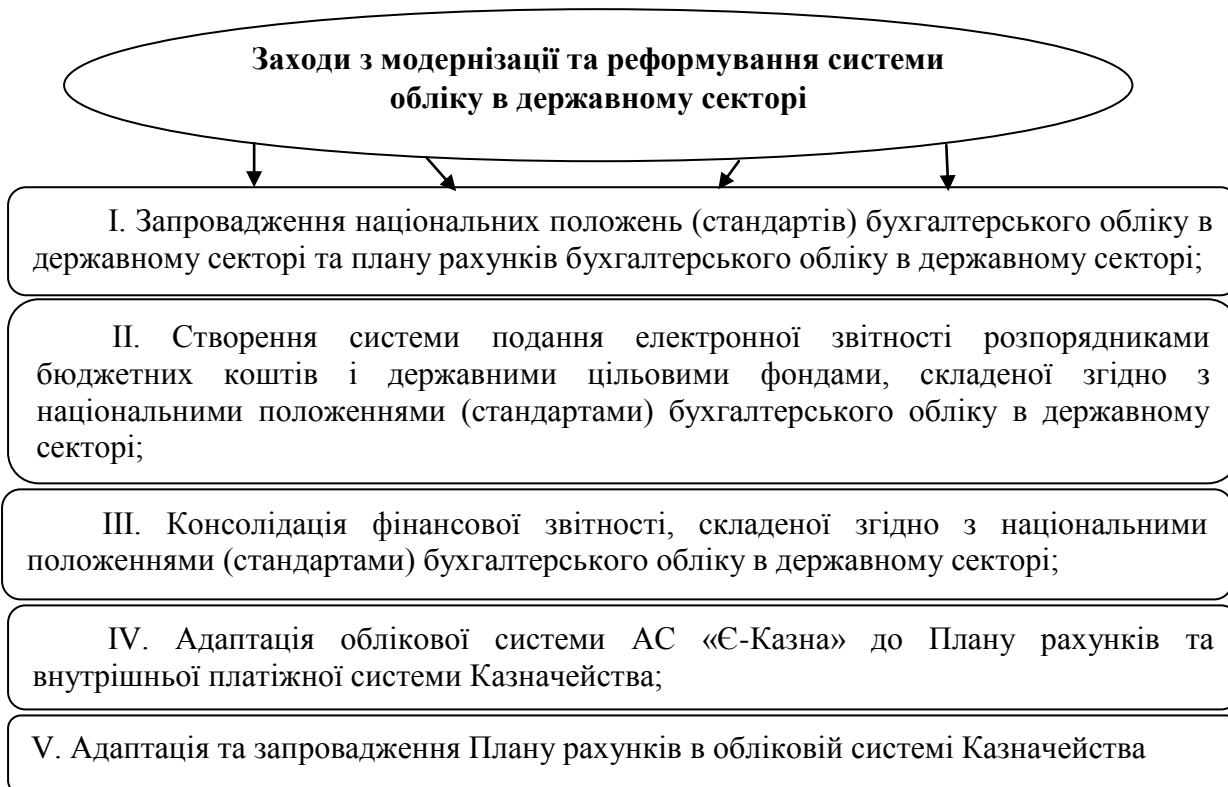


Рис. 1.4. Заходи, передбачені до реалізації в 2016-2018 рр. щодо системи обліку та звітності в державному секторі

Джерело: [45]

Розгляд складу й послідовності розташування (нумерації) заходів, передбачених Планом 2016 р. дозволяє стверджувати, що в ньому також порушена деяка логіка. Зокрема, п.5 та 4 слід було б поміняти місцями, так було б більш логічно: спочатку адаптація та запровадження Плану рахунків, а потім адаптація АС «Є-Казна» до нього.

Аналізуючи процеси, які здійснювалися в процесі стандартизації обліку в державному секторі, слід більш детально зупинитися на розробці саме Плану рахунків. Вона вимагала врахування фундаментальних положень побудови плану рахунків у контексті сучасного трактування теорії обліку та

ряду факторів сучасної економіки, які на неї мають безпосередній вплив. До таких факторів Свірко С.В. відносить: відображення операцій за принципом подвійного запису; облік принципів методологічних позицій МСБОДС (відображати операції за методом нарахування), відповідність структури класифікації статистики державних фінансів – 2001; безпосередній зв'язок із НП(С)БОДС; комплексне об'єднання усіх об'єктів бухобліку виконання бюджетів, кошторисів та державних цільових соціальних фондів [64, с. 237-238].

Відповідно до цього, як свідчить оцінка затвердженого Плану рахунків, він був і розроблений. За структурою даний план містить 10 класів рахунків (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

## План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі України

№ класу	Назва класу	Сфера застосування*		
		бюджетні установи	державні цільові фонди	бюджети
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	Доходи	+	+	+
Клас 8	Витрати	+	+	+
Клас 9	Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів	–	+	+
Клас 0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	+	+	–

Джерело: уточнено на основі [64, с.238] ; \*довідка: + Клас застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту; – Клас не застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту).

Загалом, можна зробити висновок, що той план рахунків, який зараз представлено на сайті законодавства України, враховує процеси економічної інтеграції України, створення міжнародних організацій, спільних підприємств тощо. Таким чином він враховує потребу в модернізації



бухобліку в суб'єктах держсектору згідно з вимогами міжнародних стандартів. Розроблений підхід сприяє прозорості облікового відображення операцій ФГД суб'єктів держсектору, що, в свою чергу, позитивно позначиться на управлінні державними фінансами. Також він є більш зручним для здійснення контролю за ефективністю використанню фінансових бюджетних ресурсів. І головне – він відповідає національним стандартам бухгалтерського обліку та звітності, які розроблені на основі міжнародних стандартів.

За структурою новий план складається з 2-х розділів: розділ 1 «Балансові рахунки» (класи 1–8); розділ 2 «Позабалансові рахунки» (клас 9 і клас 0). Кожен класів містить певну кількість синтетичних рахунків, розподілених на субрахунки 1-го та 2-го рівня.

Характерною особливістю структури плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що синтетичні рахунки використовуватимуться окремо в обліковому процесі бюджетних установ, органів Державного казначейства України, державних цільових соціальних фондів вибірково; цей підхід закріплено через механізм спеціального кодування рахунків у межах загальної десятичної системи. Так, якщо перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, то третя цифра є ідентифікатором суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів, 2 – державні цільові фонди, 3 – державний бюджет, 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 і класу 0). Така побудова Плану рахунків забезпечує: транспарентність облікових процесів і достовірну консолідацію інформації в межах бюджетної системи України, повноту охоплення всіх економічних операцій суб'єктів бюджетного обліку в сучасних умовах їх функціонування, порівнянність показників системи державних фінансів України на мегаекономічному рівні [74].

Уведення до плану двох класів позабалансових рахунків є особливістю саме в ДС. Це зумовлено тим, що один з класів використовується для відображення операцій ДКСУ, а другий – операцій розпорядників бюджетних коштів.

До інших особливостей, які відрізняють план рахунків в ДС є те, що в ньому використовуються нові для бюджетних установ поняття: нефінансові активи (клас 1), що включає необоротні активи, запаси; фінансові активи (клас 2), що охоплює грошові кошти та їх еквіваленти, фінансові інвестиції, дебіторську заборгованість. Таким чином маємо ще одну класифікацію активів, яка базується на дещо іншій логіці їх поділу, ніж було раніше. Власне самі класи також відрізняються від тих, які були у попередньому плані рахунків (додаток А).

А загальною та найбільш вагомою особливістю досліджуваного плану є те, що з його допомогою робиться спроба уніфікувати фінансову інформацію про окремих розпорядників бюджетних коштів і бюджети різних рівнів як єдиний фінансовий організм України.

До особливостей також слід віднести структуру субрахунків. Більшість класів рахунків в даному плані включає субрахунки кількох видів. Вони різняться між собою третьою цифрою, яка ідентифікує суб'єкт держсектору: 1 цифра – клас рахунків; 2 цифра – номер синтетичного рахунку; 3 цифра – ідентифікатор; 4 цифра – номер субрахунку.

До балансових рахунків відкриватимуться додаткові аналітичні рахунки для ведення обліку активів і розрахунків окремо за загальним і спеціальним фондами. При цьому витрати накопичуються на окремих субрахунках залежно від того, на що вони були витрачені, зокрема:

на субр. 8011–8014 – витрати бюджетних установ (БУ), пов'язані з виконанням бюджетних програм, які включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію;

на субр. 8111–8115 – витрати БУ, понесені при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт), які включають: оплату праці, відрахування на соцзаходи, матеріальні витрати, амортизацію, інші витрати;

на субр. 8211 і 8212 – витрати БУ, пов’язані з реалізацією активів (включають: собівартість проданих активів; втрати на реалізацію майна).

Як бачимо, амортизацію на необоротні активи теж потрібно буде нараховувати окремо за загальним фондом і спеціальним фондом [18].

Зокрема, якщо субрахунок використовуватиметься для обліку машин і обладнання, що придбаних за рахунок коштів загального фонду, то його структура матиме такий вигляд, як зображено на рис. 1.5. При цьому ці машини й обладнання не мають використовуватися для надання послуг на платній основі.

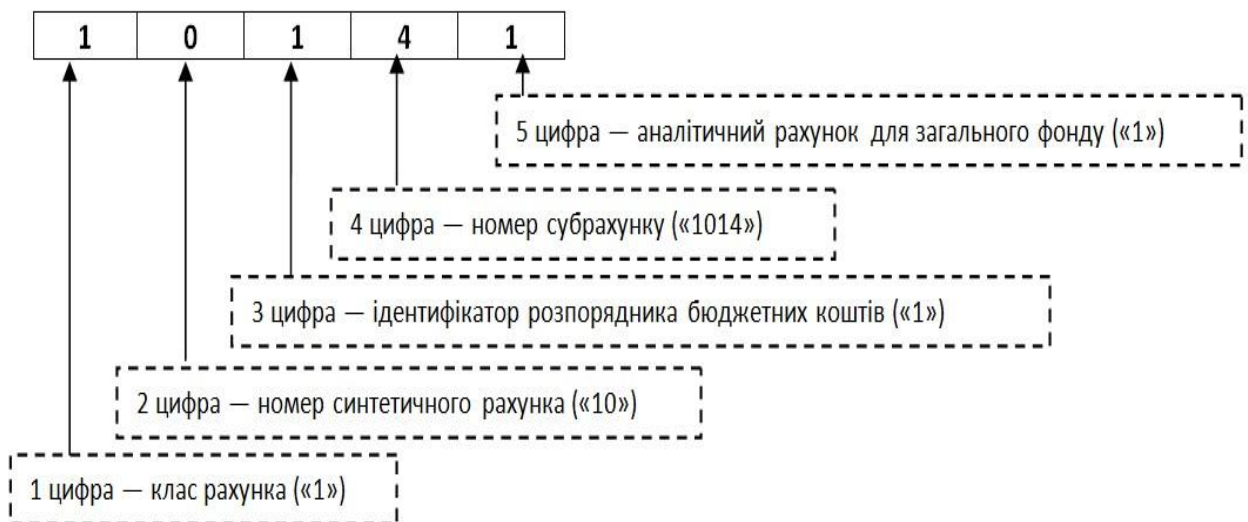


Рис. 1.5. Структура субрахунку з обліку машин і обладнання

Джерело: [18]

Долі варто звернути увагу на підході до ідентифікації суб’єктів державного сектору. Вона в плані рахунків представлена так:

- 1 – розпорядники бюджетних коштів;
- 2 – державні цільові фонди;
- 3 – держбюджет;
- 4 – місцеві бюджети;

5 – рахунки органів КДКСУ.

У 2017 р. були актуальні лише дві цифри ідентифікатора, а саме 1 (розпорядники бюджетних коштів) і 2 (державний цільовий фонд). Позабалансові рахунки класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» в 2017 р. не застосовувалися.

Особливістю план рахунків є й те, що не усі старі рахунки повністю відповідають новим. Так, деякі рахунки укрупнюються через об'єднання кількох старих рахунків в один новий (зокрема, новий субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» утворюється це об'єднані частини залишків по старих субрахунках 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття», 115 «Тимчасові нетитульні споруди», 118 «Матеріали тривалого використання для наукових цілей» тощо). Таких рахунків є досить багато. Окремі характеристики узгодження подано нами в додатку Б таблиці 1-3.

Є також зворотні випадки, коли старий субрахунок ділиться на кілька нових субрахунків (наприклад, залишки по рахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» розподіляються на нові субрахунки 1512 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали», 1513 «Будівельні матеріали», 1812 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» тощо).

Оцінюючи сформований план рахунків, треба зауважити, що окрім низки позитивних моментів, йому притаманні й недоліки. Зокрема, до них слід віднести відсутність можливості робити правильні кореспонденції по багатьох господарських операціях. Наприклад по віднесенню сум до податкового кредиту, які визначені в п.198.1 Податкового кодексу України (ПКУ). Якщо більш детально, то платники ПДВ зараз повинні формувати податковий кредит за всіма операціями з придбання товарів і послуг незалежно від того де вони будуть використовуватись. Проте, якщо вони потім використовуватимуться в негосподарській діяльності, то мають бути нараховані податкові зобов'язання відповідно до ст.198.5 ПКУ. А в рецензованому плані немає рахунків для відображення таких операцій

(податкових зобов'язань і податкового кредиту + відсутня така кореспонденція).

Особливостями плану рахунків суб'єктів ДС, на які акцентують увагу практики є, насамперед те, що він стосується усіх суб'єктів ДС. Це має вплинути на прозорість облікових процесів і звітності. По-друге, синтетичні рахунки не розмежовані в розрізі загального й спеціального фондів. Таким чином операції з їхніми коштами обліковуватимуться котловим методом на одному синтетичному рахунку. Питання чи доцільно це, є відкритим. По-третє, план рахунків гармонізовано з КЕКВ (економічною класифікацією видатків) на рівні саме синтетичних рахунків. Це означає, що в обліку суб'єкта держсектору на рівні синтетичних рахунків можна буде відслідкувати видатки за економічним змістом. Таке положення можна вважати дійсно позитивним.

Досить детально проаналізований план рахунків суб'єктів ДС українськими науковцями Кондратюк І.О., Лондаренко О.О., Подпригора О.А., які хоч і вважають що він є логічно побудований і від його запровадження можна очікувати покращення обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів (РБК), але він також має і недоліки. Адже для забезпечення його застосування необхідно врегулювати ще багато питань. Зокрема щодо порядку перенесення об'єктів з субрахунку 115 «Тимчасові нетитульні споруди» на відповідні субрахунки, уточнення призначення субрахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» та назви субрахунку 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами». Окрім цього, необхідно врегулювати питання обліку видатків за КЕКВ у виробництві розпорядників бюджетних коштів та визначенні собівартості проданих активів. До окремих синтетичних субрахунків необхідно впровадити систему аналітичного обліку: руху грошових коштів на рахунках за видами бюджетних коштів та напрямками їх використання; внутрішніх розрахунків за операціями з внутрішнього переміщення за видами фінансового забезпечення; розрахунків та зобов'язань за окремими

видами надходжень до бюджетів органів, що контролюють їх справляння. Окремим проблемним аспектом, що потребує усунення, є відсутність методологічних та методичних положень обліку природних ресурсів, біологічних активів, забезпечення майбутніх витрат і платежів [13, с. 42].

Ніяким чином не применшуючи насправді великого прогресу, який було досягнуто в питаннях формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі, варто зазначити, що в ньому не лише здійснено логічне впорядкування класів, а й вирішено низку інших не менш важливих питань. Проте він, незважаючи на це, все ж таки потребує ще багатьох уточнень, які стосуються і змісту багатьох рахунків, і уведення нових, і розробки багатьох кореспонденцій (проводок). Однак слід визнати, що розроблений план певним чином вирішив проблему удосконалення управління державними фінансами. І хоч він і потребує доопрацювання, однак можна сказати, що добрий крок зроблено. При цьому справедливо буде визнати, що практикуючі бухгалтери не надто зраділи цьому крокові, адже їм доводиться самотужки вирішувати усі нерегульовані досі питання.

Розуміння цього, як свідчить дослідження точок зору законодавців у цих питаннях, є і у них. Тому логічним продовженням стало затвердження Кабінетом міністрів розпорядження «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» (далі Стратегія 2018 р.), оцінку і характеристику якого буде подано нижче.

Щодо стандартизації та її впливу на план рахунків, то вона позитивно позначається на узгодженості показників, єдності облікових підходів, доступності для розуміння усіма суб'єктами, можливості комп'ютеризації обліку тощо. Проте реформування системи обліку й затвердження облікових стандартів в державному секторі на практиці пов'язане з низкою проблем. Не завжди усі рекомендовані методи, які в розвинутих країнах активно використовуються, є прийнятними для України (в силу історичних, ментальних і інших причин). Також проблематичним виявився, як свідчить

практика, підхід до формування бухгалтерських проводок з використанням нового плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору. Проте саме завдяки стандартизації обліку досягається підвищення його якості, точності, достовірності.

Прецедент комплексності, який реалізовується щодо питань модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі й охоплює широке коло питань (від Плану рахунків до застосування стандартів і нових видів оцінок об'єктів обліку) є основною причиною наявності цілої низки неузгодженостей та недоліків і в Плані рахунків, який запроваджено з 1 січня 2017 року. Звичайно, це негативне явище, однак без помилок, немає руху, немає прогресу. Тому залишається лише працювати над подоланням допущених прорахунків і помилок, а це, в свою чергу, дозволить отримати на виході дійсно якісну, стандартизовану, ефективну систему обліку.

### **1.3. Стратегічні плани в питаннях стандартизації та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі**

Першопочатково передбачалося, що реалізація реформи бухгалтерського обліку в держсекторі дозволить:

- гармонізувати законодавство України з питань бухобліку та звітності з міжнародними обліковими стандартами для держсектору;
- удосконалити систему управління державними фінансами;
- забезпечити транспарентність даних фінзвітності в держсекторі України та їх співставність з аналогічними даними зарубіжних країн.

Необхідність стандартизації бухгалтерського обліку визначається насамперед розвитком процесів економічної інтеграції країн. Розробка національних стандартів бухобліку для державного сектора з урахуванням міжнародних стандартів є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в держсекторі на міжнародному рівні. В цьому контексті незавершеність реформування

негативне явище, яке так само негативно позначається на якості обліку в держсекторі, а також на роботі фахівців у цій галузі.

Як справедливо зазначає Янчук Г.В., для модернізації системи обліку в державному секторі є необхідним формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій [80].

Послідовність законодавчих ініціатив в сфері бухобліку в ДС вимагала не просто визнання факту невиконання низки запланованих Стратегією 2007 р. заходів. Вона послужила основою розробки нової стратегії, яка була успішно затверджена через відповідне розпорядження Кабінету міністрів України (рішення КМУ від 20.05.18 р. №437-р). Цей документ отримав назву «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» та містить перелік заходів, щодо подальших напрямів модернізації обліку, основні з яких узагальнені на рис. 1.6.

Рис. 1.6. Основні характеристики Стратегії 2018 р.  
Джерело: [51]



Нова стратегія розроблена відповідно до тих же позицій, що і попередня. А саме, причиною її розробки і реалізації є той факт, що співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема, з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам [68].

До інших причин затвердження нової стратегії є потреба в завершенні реформування обліку в держсектору, в тому числі в частині формування єдиної його інформаційної системи. Іншими словами, акцент у новій стратегії робиться на комплексній комп'ютеризації усіх облікових процесів від ведення господарських операцій до складання фінансової та бюджетної звітності. Наразі кожен суб'єкт господарювання державного сектору може і використовує для цілей ведення обліку та складання звітності програмні продукти, які обирає з тих, що дозволені. Потоки інформації територіально проходять значні відстані через канали зв'язку між Міністерством фінансів, органами ДКСУ та розпорядниками бюджетних коштів. Усі ці суб'єкти мають не лише різну організаційну структуру бухгалтерських служб. В них можуть бути власні правил ведення документообігу (дозволені в рамках чинного законодавства). Також, як уже було зазначено, вони можуть використовувати різні програмні продукти (програмне забезпечення). Окрім того, в невеликих БУ взагалі облік може вестися вручну через відсутність можливості придбання програмного забезпечення.

Через це є «необхідність в удосконаленні та модернізації системи бухгалтерського обліку, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з інтеграцією до облікової системи Казначейства і системи подання фінансової звітності в електронному форматі, що спрощує обробку, зберігання, вилучення та відтворення накопиченої інформації для проведення аналізу і підтримки прийняття

рішень» [51]. Перш ніж охарактеризувати положення та заходи, передбачені Стратегією 2018 р., зазначимо, що її реалізації передувала низка вже зроблених кроків з реформування. В п.1.1 вони узагальнені достатньо детально, однак для наочності зведено всі досягнення в рис. 1.7.

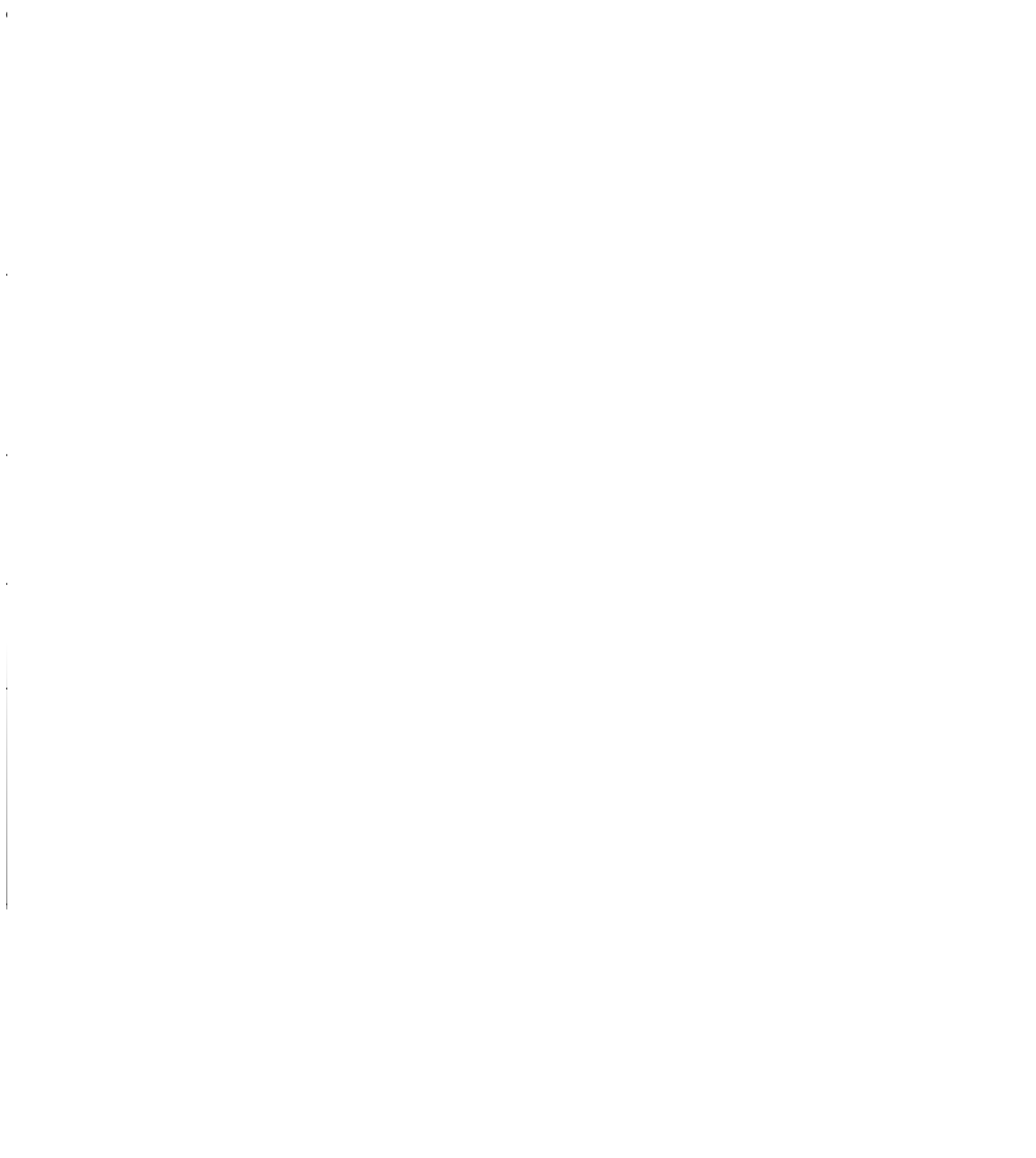


Рис. 1.7. Вихідна база реалізації Стратегії 2018 р.

Джерело: сформовано на основі [51]

Також Міністерство фінансів планує підготувати методичні рекомендації щодо визнання доходів і витрат, але поки що навіть проекти цих документів не оприлюднені. Бухгалтерам бюджетних установ сьогодні доводиться розбиратися з усіма нововведеннями в бухгалтерському обліку. Це реалізувати дуже складно, адже нововведення кардинальні, а Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків це, скоріше, технічний документ, який ніяких вказівок щодо порядку застосування Плану рахунків не надає [17].

Важливою характерною ознакою Стратегії 2018р. є те, що всі її заходи в комплексі спрямовані на удосконалення системи управління державними фінансами. Окрім того вони орієнтовані на формування більш досконалої системи контролю за використанням фінансових ресурсів і забезпечення середнього та довгострокового бюджетного планування.

Створення уніфікованої програми як ще одна характеристика Стратегії 2018 р. в принципі мала б спростити й захистити інформацію, яка передаватиметься між державними фінансовими органами, а також зробити їхню взаємодію ефективнішою. Але найбільшою перевагою даної Стратегії є те, що в ній, на відміну від її попередниці, зроблено акцент на підготовці кадрів. Зокрема передбачено вдосконалення системи відбору, підготовки та перепідготовки професійних кадрів.

Вищеперераховані напрями модернізації обліку є достатньо реальні та не надто складні для виконання. Проте план заходів для органів державної влади в якому передбачено перегляд законодавства для забезпечення прозорості фінансової звітності – більш складний і триваліший процес. Найперше це пояснюється тим, що мають бути отримані процедурні питання (від розробки проекту законодавчої норми до обговорення та затвердження відповідними інституціями). Тому й виконання такого завдання є більш складним. Також є важливе питання консолідації звітності про виконання бюджетів. Зараз вона знаходиться у віданні Державної казначейської служби України і головних розпорядників бюджетних коштів паралельно

(паралельна консолідація). Це вимагає додаткових витрат бюджетних коштів, адже здійснювана консолідація вимагає більше часу для обробки інформації. В Стратегії 2018 р. заплановано дійсно більш вдалий спосіб консолідації через єдину інформаційну систему.

Звернуто увагу в новій концепції і на питання щодо обліку в самих органах ДКСУ. Це пов'язано з тим, що вони не перейшли до кінця 2017 р. на новий план рахунків. А застосування ними касового методу для підготовки інформації про результати виконання місцевих і державного бюджетів виступило ще однією проблемою. Так лише фіксується обсяг фактично отриманих і витрачених коштів, але таких даних не достатньо для планування та прогнозування бюджетних показників.

Тому заплановане вивчення передового європейського та зарубіжного досвіду щодо формування інформації про надходження й використання коштів бюджетів за методом нарахування є позитивною характеристикою затвердженої Стратегії. Окрім цього планується враховувати ризики та загрози, які виникають при формуванні інформації (особливо звітної) та мають вплив на її достовірність. Йдеться зокрема, про розкриття в фінансовій звітності даних про результати виконання бюджету. Акцент на цих питаннях пов'язаний з тим, що управлінські рішення, можуть бути необ'єктивні, якщо дані обліку викривлені.

В новій стратегії слід позитивно оцінити, як уже зазначалося, акцент на кадровому забезпеченні. Застосування такої основи бухобліку як НП(С)БОДС, заснованих на засадах МСБОДС, вимагає підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів для правильного застосування положень стандартів. Працівники бухгалтерських служб бюджетних установ повинні володіти рівнем знань, навичок і розуміння, які створюють професійну компетентність для виконання службових функцій в рамках нової системи бухгалтерського обліку. Це означає, що персонал повинен бути готовий до завдань, виконання яких потребуватиме нова система обліку. З метою якісного кадрового забезпечення в рамках процесу реформування системи

бухгалтерського обліку в державному секторі особливої уваги вимагає подальше удосконалення формування організаційної структури бухгалтерських служб, покращання системи підготовки та перепідготовки профільних спеціалістів, чітке визначення кваліфікаційних вимог, удосконалення процесу оцінювання результатів роботи працівників бухгалтерських служб. В кожній конкретній установі державного сектора ці питання також можуть вирішуватися. Для цього можуть бути використані різні методи. Їх реалізацію слід покласти на керівника та головного бухгалтера. Наприклад, в Охримівській сільській раді Збарзького району Тернопільської області можна застосувати щонайменше сім таких заходів (рис. 1.8).

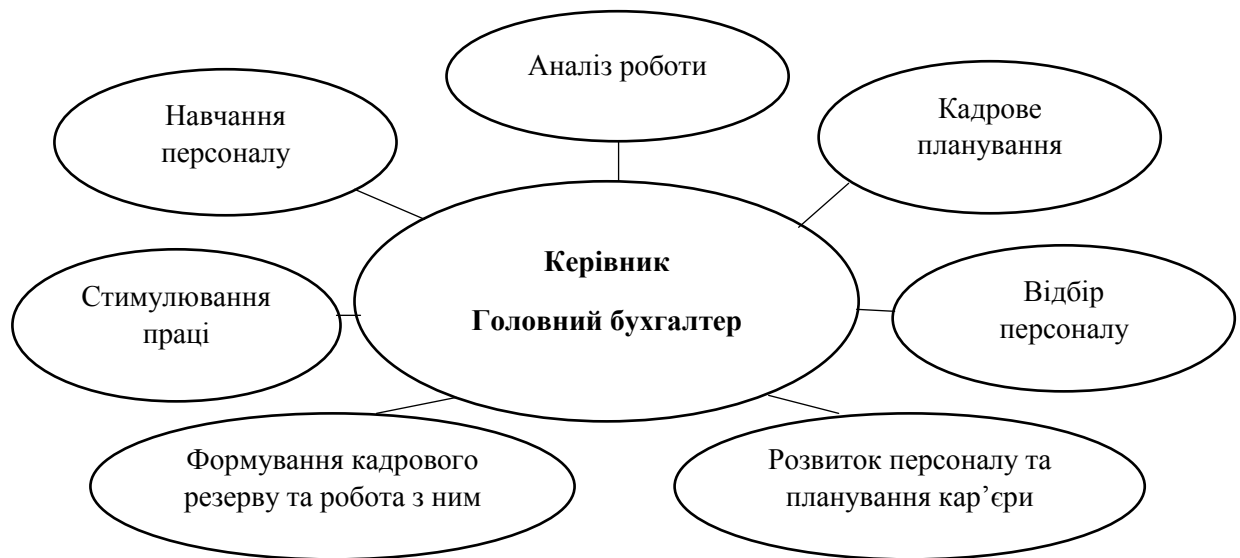


Рис. 1.8. Заходи, які можуть бути реалізовані для забезпечення якості та професійності облікових кадрів досліджуваної установи

Джерело: [57]

А загалом продовження процесу модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме удосконаленню:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;

- порядку складення та виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами;
- якості та достовірності фінансової звітності [51].

З огляду на досвід реалізації Стратегії 2007 р., можна з великою ймовірністю стверджувати, що нова Стратегія також може не повною мірою бути реальною. Однак її структура досить логічна (рис. 1.9), що дає надію на отримання в кінцевому результаті запланованих здобутків.



Рис. 1.9. Структурні складові Стратегії 2018 р. та їх характеристики

Джерело: сформовано на основі [51]

В Стратегії 2018 р. питанням стандартизації присвячено два пункти (в додатку до Стратегії вони наведені на початку – це підпункти 2 та 2 пункту 1). Таке розташування вказує не лише на доцільну послідовність здійснення модернізації бухгалтерського обліку, а й на вагомість стандартизації. Названі пункти передбачають затвердження стандартів та внесення поправок і уточнень до них. Багато неузгодженостей, як свідчить практика, виявляються вже в процесі використання запроваджених інновацій, в тому числі в питаннях реалізації положень затверджених стандартів. Тому важливо досліджувати їх у наукових роботах та враховувати практичні запити.

### **Висновок до розділу 1**

В результаті проведення дослідження теоретичних основ стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі української економіки було отримано низку висновків.

1. Стандартизація бухгалтерського обліку – об'єктивний і необхідний елемент, що забезпечує більшу прозорість облікових даних, їх неупередженість і зрозумілість для різних користувачів.

2. Реформу системи обліку та звітності в держсекторі, спрямовану на адаптацію до вимог міжнародних стандартів в Україні розпочато у 2007 році. З цією метою було прийнято ряд урядових рішень, зокрема Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. Важливим кроком при виконанні Стратегії була розробка єдиного плану рахунків, гармонізованого з новою бюджетною класифікацією. Проте першопочатковий його варіант дуже відрізнявся від того, який уведено в дію з 1 січня 2017 р. Нова класифікація та новий план рахунків настільки відрізнялися від тих, що використовувалися до модернізації, що це викликало потребу в створенні відповідної їм уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

4. Критична оцінка стану реалізації запланованих у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки заходів свідчить про наявність невідповідності між планом і фактом. Ряд заходів не були виконані вчасно.

5. У зв'язку з цим було прийнято низку уточнень до даної стратегії з перенесенням дат, а потім прийнято нову Стратегію, а логічним продовженням стало затвердження Кабінетом міністрів розпорядження «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року».

6. Нова стратегія розроблена відповідно до тих же позицій, що і попередня. З огляду на досвід реалізації Стратегії 2007 р., можна з великою ймовірністю стверджувати, що нова Стратегія також може не повною мірою бути реальною. Однак її структура досить логічна, що дає надію на отримання в кінцевому результаті запланованих здобутків.

7. В Стратегії 2018 р. приділено увагу і стандартизації бухгалтерського обліку. Зокрема 2 пункти, що передбачені в додатку до неї, запропоновано щодо розробки, затвердження та удосконалення стандартів бухгалтерського обліку. Відповідальність за це покладається на Міністерство фінансів України.



## РОЗДІЛ 2

### СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

#### 2.1. Облікова політика суб'єктів державного сектору в умовах стандартизації

Реформування бухгалтерського обліку та затвердження й уведення в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БО ДС) вимагає вирішення низки питань, що пов'язані з наявністю альтернатив в обліку. У зв'язку з цим починаючи з 01.01.15 р. суб'єкти ДС бюджетні установи ведуть облік і формують звітність на підставі принципів і методів, котрі вони прописують в обліковій політиці.

Правильне ведення бухгалтерського обліку, об'єктивне та коректне відображення усіх здійснених господарських операцій, а також формування правдивої звітності вимагає від розпорядників бюджетних коштів наявності системи, здатної забезпечити дотримання єдиної методології ведення облікових записів. Наявність в НП(С)БО ДС положень, які дозволяють використовувати різні облікові методи, різні оцінки об'єктів обліку тощо диктують потребу в урегулюванні цих питань і використанні однакових підходів впродовж звітного періоду.

Документом, який дозволяє узгодити всі альтернативні положення є облікова політика. Її формування зараз передбачене відповідними Методичними рекомендаціями та НП(С)БО 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» (затв. наказом Мінфінансів України від 24.12.10 р. №1629). При її формуванні необхідно скласти відповідний розпорядчий документ – наказ. Одночасно в організації (установі) формують також інші внутрішні організаційно-розпорядчі документи з питань регулювання фінансово-господарської діяльності (положення (наказ) щодо організації бухгалтерського обліку, посадові інструкції бухгалтерських працівників тощо).

Проте основним документом внутрішнього характеру є все таки положення (наказ) про облікову політику.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетною установою для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика є елементом системи бухобліку бюджетної установи. Тому організація обліку полягає в розробці таких основних документів:

- наказ про облікову політику бюджетної установи;
- наказ про організацію бухгалтерського обліку бюджетної установи.

[21].

Наявність першого наказу диктується рекомендаціями п. 4 розд. I НП(С)БО ДС 125. В цьому пункті акцентується увага на обов'язковості формування такого наказу: облікова політика суб'єкта держсектору визначається розпорядчим документом, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які повинен застосовувати суб'єкт держсектору і за якими нормативно-правовими актами з ведення бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант [35].

В інших НП(С)БО ДС теж згадки про облікову політику. Зокрема, у розд. II НП(С)БО 101 зазначено: «Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Облікова політика суб'єкта державного сектора визначається в розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які повинен застосовувати суб'єкт державного сектора і за якими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Суб'єкт державного сектора повинен послідовно застосовувати облікову політику так, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Якщо Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки,

то суб'єкт державного сектора зобов'язаний обрати і послідовно застосовувати один з них» [30].

На вагомість такого наказу вказує той факт, що при проведенні контролю (ревізій, аудиту) вище стоячі контролюючі органи в першу чергу знайомляться з даним наказом. Його відсутність вважається порушенням Закону №996 й карається накладенням адміністративного штрафу згідно зі ст. 1642 КУпАП у розмірі від 136 до 255 грн.

При формуванні облікової політики розпорядник бюджетних коштів повинен обов'язково керуватися вимогами головного розпорядника бюджетних коштів. Адже важливим є те, що в межах головного розпорядника повинні застосовуватися єдині підходи до облікової політики (п. 4 розд. 1 Методрекомендацій ОП). Одночасно головний розпорядник здійснює методичне керівництво і контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухобліку, складання бюджетної і фінансової звітності бухгалтерською службою бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи [21].

Наявність вказаних повноважень головного розпорядника передбачає п.6 Типового положення № 59: «Бухгалтерська служба бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, здійснює методичне керівництво та контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності у таких установах» [73].

При формуванні наказу про облікову політику слід брати до уваги такі моменти. Якщо в нормативно-правовому (НП(С)О ДС чи будь-якому іншому) документі передбачено кілька методів обліку та варіантів оцінки, то установа самостійно має обрати один і зазначити це в обліковій політиці.

Готувати проект цього документа має головний бухгалтер, оскільки згідно з п.п. 7 п. 13 Типового положення № 59 саме на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики.

Рекомендується поетапне формування проекту наказу про облікову політику (рис. 2.1).

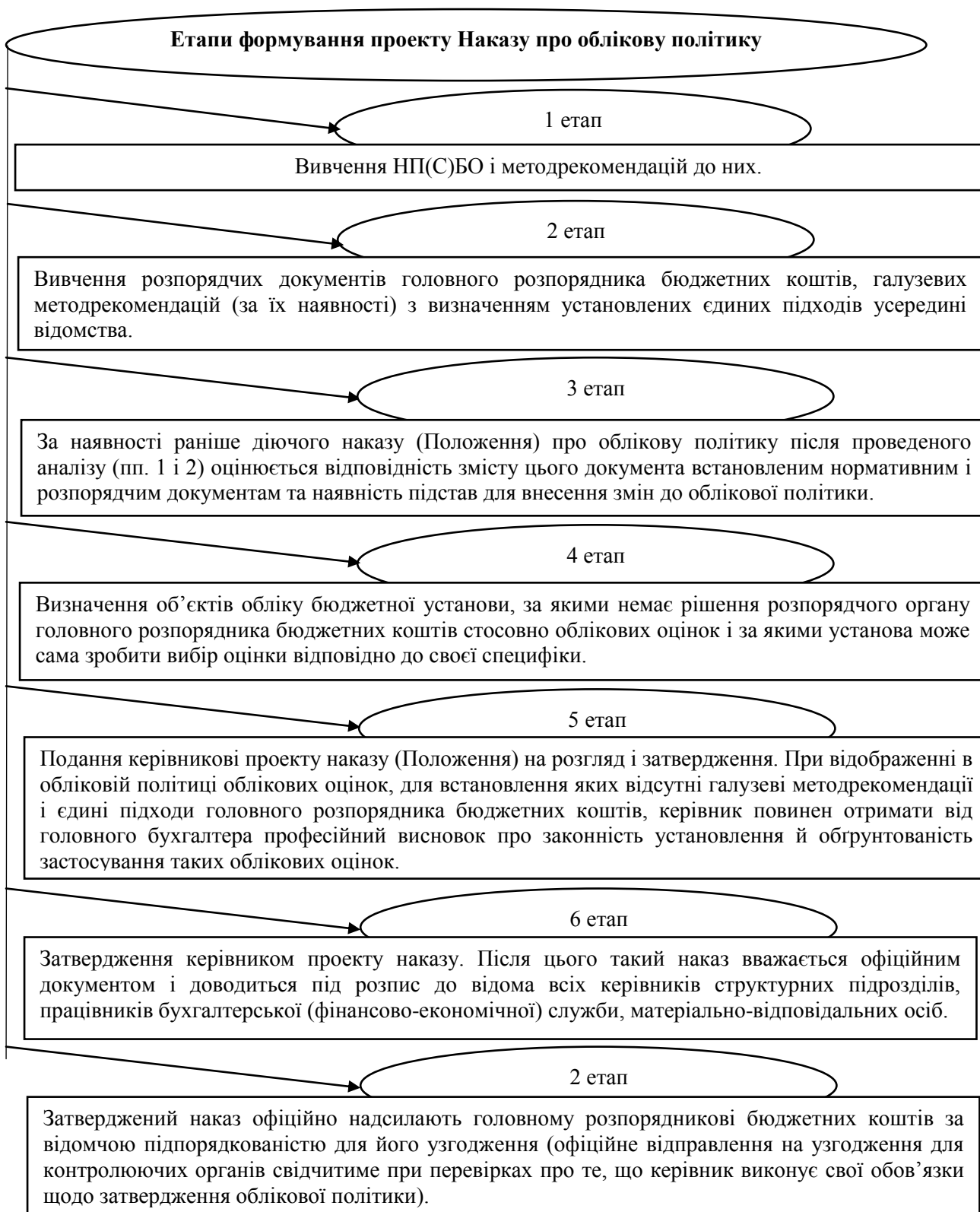


Рис. 2.1. Етапи формування наказу про облікову політику суб'єкта ДС

Джерело: сформовано на основі [21]

Дослідження положень затверджених нормативно-правових актів і публікацій з питань формування облікової політики в ДС дозволяє стверджувати, що практично по усіх основних об'єктах обліку слід врегульовувати питання оцінки та облікового відображення. Тому в наказ про облікову політику слід включати відповідні пункти.

Коротко зосередимо увагу на основних моментах в цьому плані.

1. По основних засобах (ОЗ): ідентифікувати строки корисного використання (з урахуванням Методичних рекомендацій №11 по Оз та нематеріальних активах (НА)) або з власним обґрунтуванням (якщо не використовуватимуться типові строки); встановити період нарахування амортизації згідно рекомендацій головного розпорядника або якщо таких рекомендацій немає, то самостійно встановити норму (можна передбачити нарахування амортизації на дату складання річного балансу, або 1 раз в квартал); встановити розмір ліквідаційної вартості (у % від первісної вартості за окремими активами, у розмірі не менше вартості дорогоцінних металів і металобрухту, який міститься в активі, або у розмірі залишкової вартості, визначеної нормативними документами вище стоячої організації, або взагалі не встановлювати таку вартість тобто встановити її як таку, що дорівнює 0); окреслити порядок переоцінки ОЗ.

2. По запасах: встановити одиниці аналітичного обліку запасів (найменування чи однорідна група); впорядкувати відображення вартісних оцінок запасів і їх списання; визначити порядок обліку запасів за місцями зберігання в матеріально-відповідальних осіб (МВО); задекларувати вибір методу оцінки вибуття запасів (один з трьох: ідентифікованої собівартості (ІСВ) одиниці запасів; середньозваженої собівартості (СС); метод ФІФО); визначити порядок обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) (на окремому субрах.; або на окремому аналітичному субрах.; задекларувати метод обліку і порядок розподілу ТЗВ).

3. По інвестиційній нерухомості: встановити критерії для розмежування інвестиційної нерухомості (на операційну та інвестиційну – слід керуватися п. 2 розд. V НП(С)БО 129 «Доходи»).

4. По питанню визнання доходу від необмінних операцій: визначити підходи до визнання доходу від необмінних операцій на підставі вимог, визначених у НП(С)БО 124 «Визнання доходу від надання послуг».

5. По питанню щодо складу та переліку статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг): встановити перелік і склад статей калькуляції за узгодженням з вище стоячою організацією з урахуванням галузевих особливостей та відповідно до п. 1 розд. IV НП(С)БО ДС 135 «Витрати» (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати).

Також мають бути сформовані додатки до наказу про облікову політику, склад і зміст яких подано в додатку В.

Слід підтримати позицію науковців про те, що якщо в минулому році облікову політику вже було сформовано за усіма вищевказаними пунктами, то часто виникають потреби в її зміні й уточнення. Бо, наприклад, у 2018 р. слід було уважно переглянути всі його пункти та врахувати зміни, які було внесено Мінфіном до нормативно-правових актів з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінзвітності. Зокрема це набрання з 01.01.18 р. чинності нових стандартів (а саме НП(С)БО ДС 136 «Біологічні активи», затв наказом Мінфіну від 15.11.2017 р. №943). Отже, якщо установа має в складі ОЗ та запасів біологічні активи, то слід про це необхідно вказати в наказі про облікову політику. В тому числі не лише в питаннях оцінки і визнання, а й в частині Робочого Плану рахунків. До слова, його також необхідно уточнити не лише через це, а й у зв'язку з уведенням до Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів ДС нових рахунків (наприклад, 7 класу). Також слід врахувати ті уточнення які були зроблені

щодо Типової кореспонденції рахунків та прописати нові рахунки в Робочому Плані рахунків.

Особлива увага а наказі про облікову політику має бути приділена вирішенню проблеми списання кредиторської дебіторської заборгованості (визнання факту списання). При списанні кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, ми не збільшуємо доходи. Тому порядок визначення доходів від необмінних операції необхідно привести у відповідність до вимог наказу № 571. Натомість при списанні заборгованості у зв'язку із закінченням строку позовної давності слід коригувати результат виконання кошторису минулих років. Тобто непогашену протягом строку позовної давності дебіторську заборгованість списують з балансу на зменшення фінансового результату. Суми списаної кредиторської заборгованості відносять на збільшення фінрезультату попередніх звітних періодів. Такі зміни також внесені наказом № 571 та знайшли своє відображення в Типовій кореспонденції. Регулювання деяких інших питань також варто здійснити (рис. 2.2) [21].

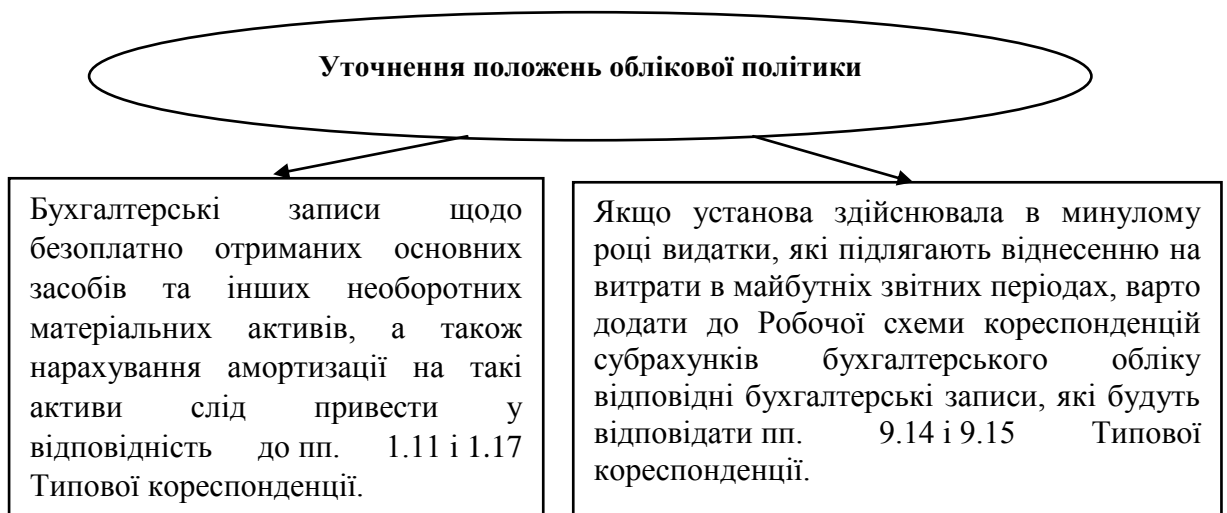


Рис. 2.2. Зміни, які слід було врахувати суб'єктам ДС в Наказі про облікову політику на 2018 р.

Джерело: [21]

Розробка наказу про облікову політику належить до каденції самої установи, вона складає її самостійно, але з врахуванням положень розпорядчих документів головного розпорядника бюджетних коштів. Саме тому проект наказу узгоджується з вище стоячою установою. Та лише після цього він набуває чинності. Такий самий порядок існує і щодо внесення змін до наказу про облікову політику. Однак при цьому є така особливість. Зміни можуть бути зафіксовані у 2 формах: 1) як внесені зміни та доповнення до чинного наказу про облікову політику; 2) або у вигляді формування нового наказу. Вибір форми установа здійснює на свій розсуд. Вважається, що якщо зміни до облікової політики за обсягом охоплюють більшу її частину або суттєво впливають на зміст, такий документ доцільно затвердити в новій редакції. Про всі зміни до наказу про облікову політику слід повідомити працівників бухгалтерської служби та керівників структурних підрозділів. Це робить керівник головний бухгалтер [21; 22]. В жодному документі немає встановлено, коли саме можна вносити зміни до облікової політики, однак ми підтримуємо позицію про те, що їх найбільш логічно вносити з 01.01 планового року. Проте змінювати облікову політику установа може в будь-який момент за наявності однієї з підстав, визначених у п. 3 розд. III Методрекомедацій ОП, а не тільки з 1 січня нового бюджетного року [21].

До таких підстав відносяться: зміна вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; зміна облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Формування раціонального наказу про облікову політику в умовах стандартизації обліку в ДС має важливе значення в питаннях вирішення проблеми облікових альтернатив. Тому це питання є надзвичайно важливе з організаційної точки зору. В додатку Г наведено зміст наказу про облікову політику досліджуваної нами установи, і як бачимо, він враховує практично всі описані вище пункти. Це позитивно позначається на якості ведення бухгалтерського обліку.



## 2.2. Стандартизація обліку активів суб'єктів державного сектору

Здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору вимагає наявності різного роду активів. Джерелами їх формування, як відомо, є власний та залучений капітал. Склад активів у різних суб'єктів не є ідентичним. Він, окрім усього іншого, визначається галузевими особливостями. Проте в загальному всі активи поділяються в бюджетних установах на нефінансові та фінансові. До перших відносяться основні засоби (ОЗ), інвестиційна нерухомість (ІН), нематеріальні активи (НА), незавершені капітальні інвестиції (НКІ), довгострокові біологічні активи (ДБА), запаси, поточні біологічні активи (ПБА). До других – довгострокова дебіторська заборгованість (ДДЗ), довгострокові фінансові інвестиції (ДФІ), поточна дебіторська заборгованість (ПДЗ), поточні фінансові інвестиції (ПФІ). В досліджуваній установі в складі нефінансових активів обліковуються основні засоби і запаси. При обліку основних засобів з 01.01.15 р. враховують положення НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби» (Стандарт 121). В стандарті звернено увагу на поняття про різні види вартості ОЗ, в тому числі первісної. Її формування подано на рис. 2.3.

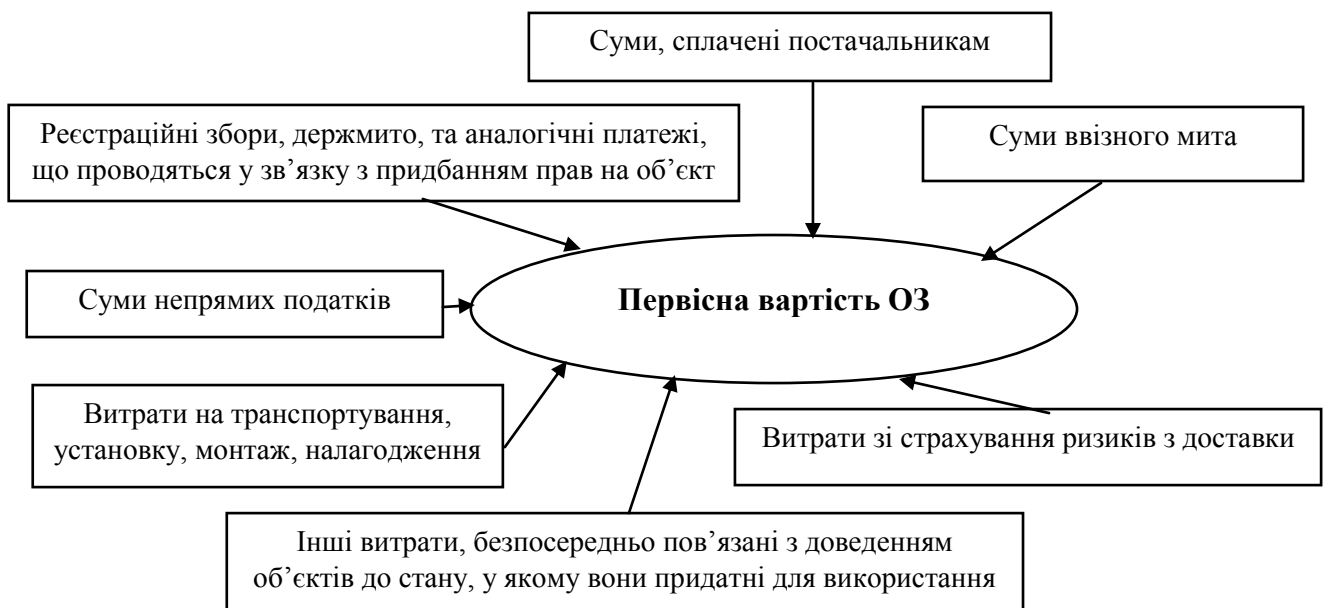


Рис. 2.3. Формування первісної вартості ОЗ

Джерело: [26; 31]

У Плані рахунків передбачено окремий рахунок для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів на фінансування заходів цільового призначення, зокрема, коштів, які спрямовуються на придбання основних засобів і необоротних активів. Зараз бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів для придбання ОЗ і це субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів». Схема обліку має власні особливості (рис. 2.4).

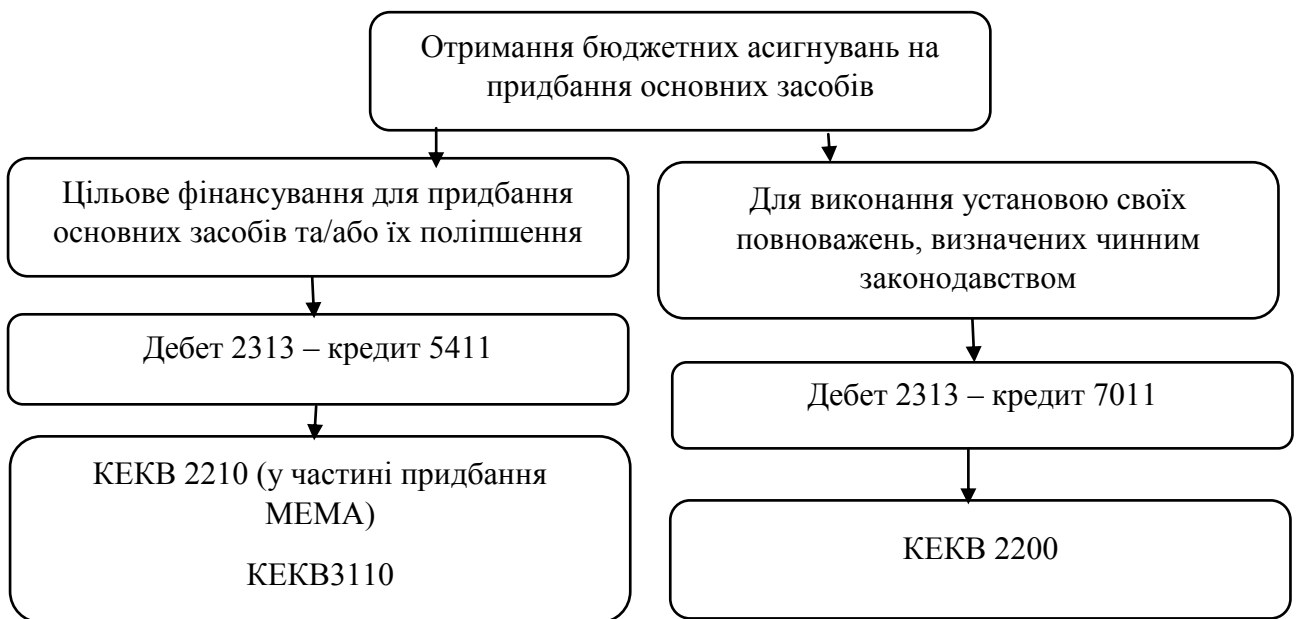


Рис. 2.4. Отримання асигнувань на придбання основних засобів

Джерело: [22]

Бюджетні установи використовують субрахунок 5411 для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів на фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання ОЗ та МНМА (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів) [22]. В разі ж отримання бюджетних асигнувань на оплату поточних витрат бюджетна установа використовує субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» і за рахунок цих надходжень будуть здійснені витрати, які відповідно до вимог НП(С)БО 121 повинні бути

включені до первісної вартості ОЗ, то суму цих витрат слід вилучити з поточних асигнувань та перенести їх на субрахунок 5411 проводкою: дебет 7011 – кредит 5411 [22].

Основні засоби можуть придбаватися за рахунок коштів загального й спеціального фондів. Зауважимо, що в обліку ці операції відрізняються складом рахунків джерела придбання. Наприклад, досліджувана установа за рахунок загального фонду придбала ноутбук, вартість якого 12600 грн. (в тому числі ПДВ – 2100 грн.). Після отримання від постачальника та оплати його вартості такий об'єкт введено в експлуатацію. Оскільки вартість ноутбука перевищує 6000 грн. (це ще одна особливість обліку ОЗ), то такий об'єкт віднесено до ОЗ. Саме на цю суму установі необхідно збільшити внесений капітал, тобто субрахунок 5111. Уведення в експлуатацію ноутбука оформлено Актом введення в експлуатацію основних засобів, також на цей об'єкт відкрита Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів та йому присвоєно інвентарний номер.

Таблиця 2.1

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання ОЗ за рахунок коштів загального фонду

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Отримано цільове фінансування для придбання ОЗ	2313	5411	12600
2	Отримано ноутбук від постачальника (сума з ПДВ)	1311	6211	12600
3	Перераховано постачальнику оплату за ноутбук	6211	2313	12600
4	Введено ноутбук в експлуатацію	1014	1311	12600
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411	5111	12600

Джерело: [22]

В бухгалтерському обліку ОЗ відображаємо на рах. 10, а інші необоротні матеріальні активи – на рах. 11 після введення їх в експлуатацію. Підставою для цього є акт введення в експлуатацію основних засобів. Після його затвердження формується відповідна інвентарна картка: інвентарна картка обліку основних засобів; групового обліку основних засобів; обліку тварин і багаторічних насаджень. Форми цих документів і порядок їх складання затверджені наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818 [17] (додаток Д).

Облік основних засобів 2018 року в частині акумулювання витрат на їх придбання (створення) ведеться у меморіальному ордері: 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами» – якщо установа спершу оплатила товари й послуги, а отримає їх пізніше; 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторями» – якщо установа спершу отримала товари, послуги, а їх оплату зробить пізніше [17].

Не вдаючись до подальшої деталізації рахункового й документального відображення обліку ОЗ, зауважимо, що важливою складовою, яка з'явилася, і яка має для бухгалтерів бюджетних установ свою специфіку є нарахування амортизації на основні засоби. Це інновація, яка була відсутня раніше, оскільки поняття амортизація не вживалося, а вживалося поняття «знос». НП(С) БОДС 121 в п. 4, розділу 1 подає визначення «амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [31]. В самому стандарті чітко не встановлені строки нарахування амортизації (щоквартально чи 1 раз на рік).

Дещо згладило цю ситуацію затвердження 23.01.15 р. Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів для суб'єктів державного сектору. В них п. 4 розділу IV рекомендовано вартість об'єкта основних засобів розподіляти на систематичній основі впродовж строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щоквартально, шляхом ділення річної суми амортизації на 4 [26].

У зв'язку з прийняттям і введенням в дію Стандарту 121 в наказі про облікову необхідно прописати механізм нарахування амортизації на річну дату балансу, як це рекомендує абзац 1 п. 4 розділу V Методичних рекомендацій з обліку основних засобів суб'єктів ДС. Нарухування амортизації починається з місяця, що йде за місяцем, в якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання й був уведений в експлуатацію [26].

В розділі 8 цих же рекомендацій подано методику припинення визнання об'єкта основних засобів через ліквідацію, вибуття і т.д. визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта державного сектору припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом [26].

Списуються ті ОЗ, які не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані тощо і до них не можуть бути застосовані інші способи управління. Списання ОЗ, що були виявлені при інвентаризації як нестача, проводиться після відшкодування їх вартості, за винятком випадків, коли здійснити таке відшкодування неможливо. Морально застаріла комп'ютерна техніка, яка ще придатна для подальшого використання, може бути передана іншим суб'єктам виконавчої влади. При цьому її оприбутковують у відповідних організаціях.

Щоб ідентифікувати об'єкт ОЗ як непридатний до використання призначається спеціальна комісія (її призначає керівник суб'єкта ДС).

НП(С)БО ДС 121 також вказує на строки корисного використання, тобто очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом державного сектору (розділ 1, п. 4, підпункт 1.3) і введення у примітки до фінансової звітності інформації про діапазон корисного використання (мінімальний та максимальний) [31]. Конкретизації цих строків немає. Тому для подолання цього недоліку Мінфін пропонує установам встановлювати строки корисного використання для об'єктів основних засобів самостійно (п. 7 розділ II) [26].

Власне рішення, має бути обґрунтованим належним чином і обов'язково прописаним в наказі про облікову політику, в т.ч з формуванням у вигляді додатку «Строки використання основних засобів бюджетної установи».

При встановленні строків корисного використання ОЗ варто дотримуватися таких загальних рекомендацій. По-перше, враховувати нормативний або проектний термін експлуатації об'єкта. По-друге, звертати увагу на рівень очікуваного фізичного й морального зносу тощо.

Досить цікавим є становище, пов'язане зі зносом і амортизацією. Згідно НП(С)БО 121 «Основні засоби», амортизація, як уже зазначалося вище, – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Натомість знос ОЗ трактується як сума амортизації об'єкта ОЗ з початку його корисного використання.

Іншими словами знос – це сума розподіленої вартості ОЗ, які експлуатуються, використовуються й зношуються протягом строку їх корисного використання. Амортизація в такій же площині ідентифікується як розподілена сума зносу об'єкта ОЗ з початку його корисного використання.

Як бачимо, ці поняття практично ідентичні. Швидше за все Стандартом 121 лише наближено категорійні та понятійні сутності до того, як це подано в міжнародних стандартах. Правильніше було б просто повністю вилучити поняття знос та ідентифікувати його з поняттям амортизація.

Цікаво те, що в НП(С)БО 121 списання за нарахуванням повної амортизації не передбачено. А от в Методрекомендаціях з обліку ОЗ є дещо суперечливі трактування. В п. 10 розділу V вказано, що амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання [26]. Однак в подальшому (розділ VIII) в цих рекомендаціях чітко вказано, що списанню підлягають основні засоби, що не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані та щодо яких не можуть бути

застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), у разі, коли такі основні засоби морально чи фізично зношені, непридатні для подальшого використання суб'єктом державного сектору, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягають, або виявлені в результаті інвентаризації як нестача [26].

Виникає питання, як у акті комісія може вказати ступінь зношеності, коли знос не нараховується, а НП(С)БО 121 поняття знос та амортизація офіційно подаються з різним трактуванням, отже теоретично морально чи фізично зношені основні засоби не можуть бути списані, оскільки лише знос, а не амортизація є підставою для списання, а основні засоби і надалі будуть відображатися в формах звітності і «висіти» на балансі установи та відображатися в формах звітності.

Іншими не менш проблематичними питаннями є і сам процес нарахування амортизації, по суті бухгалтеру необхідно паралельно вести нарахування зносу і амортизації, знос для того, щоб була підстава для списання основних засобів, а амортизація, щоб була відповідність НП(С)БО 121 «Основні засоби» і заповняти форми звітності.

Щодо запасів, то вони в досліджуваній установі обліковуються з урахуванням НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом №11.

Відповідно до вимог цих нормативних документів до запасів відносять активи, котрі:

- утримуються для подальшого продажу, розподілу, передачі тощо;
- перебувають для подальшого споживання у процесі звичайної діяльності;

– перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг (п. 4 розд. I НП(С)БО 123 ) [33].

Для цілей обліку запаси класифікують. Найбільш поширеною в практичній площині та така, що використовується в досліджуваній установі, є класифікація, яка наводиться в розділі II п. 2 НП(С)БО 123 і розділі II п. 2 Методичних рекомендацій з обліку запасів №11 (рис. 2.5).

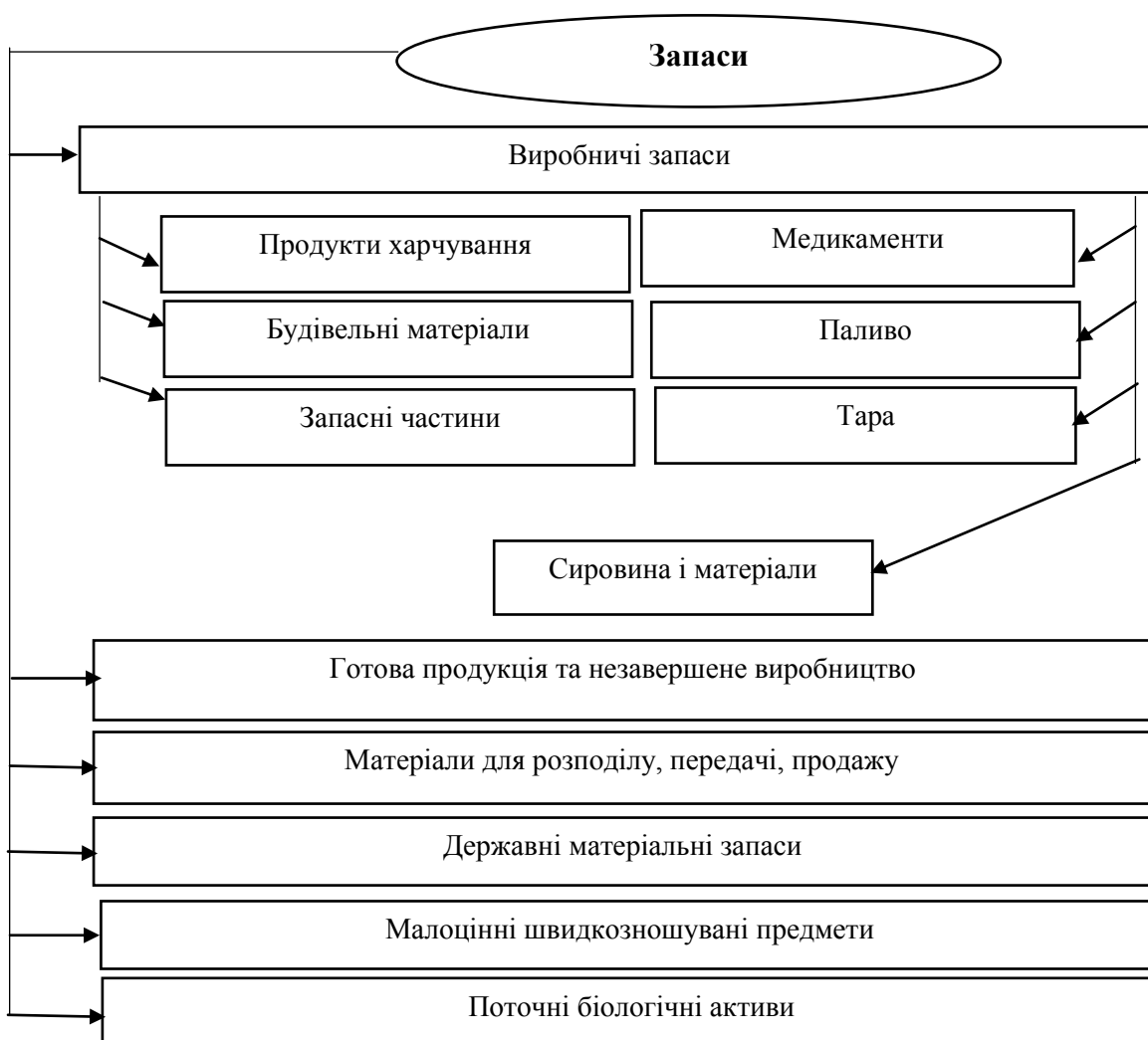


Рис. 2.5. Класифікація запасів згідно чинних норм

Джерело: [24; 33]

Для узагальнення інформації про надходження, рух і вибуття запасів відтепер виділено три рахунки (з поділом на окремі субрахунки) в



межах нефінансових активів – клас 1. А конкретно, для обліку запасів з 1 січня 2017 року слід застосовувати субрахунки таких рахунків, як:

15 «Виробничі запаси»;

17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи);

18 «Інші нефінансові активи».

За дебетом цих рахунків слід відображати надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БО 123. Тоді як за їх кредитом показують вибуття запасів унаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання [16].

Залежно від того, звідки отримані запаси їхню вартість відображають з використанням субрахунків:

7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» при отриманні запасів від ліквідації та розбирання необоротних активів (потім вони будуть використані для ремонту чи ін. потреб);

7211 «Дохід від реалізації активів» – якщо були виявлені надлишки запасів при проведенні інвентаризації;

7511 «Доходи за необмінними операціями» – коли запаси отримано як гуманітарну (безповоротну, благодійну) допомогу.

За кредитом названих субрахунків відображається збільшення доходу, а за дебетом – його списання у порядку закриття субрахунку на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду.

У всіх цих випадках на суму отриманих матеріальних цінностей складається і подається до Держказначейської служби Довідка про надходження у натуральній формі. Зробити це потрібно не пізніше останнього робочого дня звітного місяця [15].

Залежно від того на які цілі було використано запаси їхню вартість відображають на субрахунках з обліку витрат:

8013 «Матеріальні витрати» (якщо записи використані в процесі здійснення основної діяльності);

8113 «Матеріальні витрати» (при витрачанні запасів в процесі надання послуг, виготовлення продукції або виконання робіт).

За кожним з наведених субрахунків в досліджуваній установі ведеться аналітичний облік у розрізі джерел фінансування (окремо за рахунок коштів загального й спеціального фонду). Разом з тим може застосовуватися і субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями». Але слід пам'ятати, що за цим субрахунком відображаються витрати, пов'язані з передачею активів, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів. Тобто застосовувати цей субрахунок слід лише у разі, якщо ваша бюджетна установа безоплатно передає певні матеріальні цінності [15]. Надходження запасів відображається в меморіальному ордері №4 чи №6 залежно від того, оплата за придбані запаси проводиться до чи після їх отримання. При придбанні запасів за рахунок підзвітних сум для обліку використовують меморіальний ордер № 8, а отримання асигнувань (фінансового забезпечення) для придбання запасів і розрахунків з постачальниками використовується меморіальний ордер № 2.

Якщо йдеться про запаси, отримані як благодійна допомога, то регістром бухобліку виступає меморіальний ордер № 14. При цьому на кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3 і т. д. Також при веденні обліку запасів для відображення операцій з їх вибуття застосовуються меморіальні ордери: меморіальний ордер №10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» (для списання МШП), меморіальний ордер №12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» (для списання продуктів харчування), меморіальний ордер №13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих матеріалів» (для вибуття інших запасів (медикаментів, будматеріалів, палива, запчастин, тари тощо). Щодо

первинних документів з обліку запасів, то досліджувана установа використовує традиційні їх форми, які призначені для бюджетних установ. Типові форми обліку та списання запасів бюджетних установ та Інструкція щодо їх складання затверджені наказом Казначейства від 18.12.2000 р. № 130 і залишаються незмінними з моменту їх прийняття.

### **2.3. Стандартизація обліку пасивів суб'єктів державного сектору**

До пасивів суб'єктів державного сектору відносяться: власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення та доходи майбутніх періодів. Як свідчить дослідження балансу досліджуваної установи, в складі її пасивів відображено: у складі власного капіталу на фінансового результату – внесений капітал, фінансовий результат і резерви; у складі зобов'язань – поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці і пов'язаних виплат; забезпечення та доходи майбутніх періодів відсутні. Зважаючи на обмеженість обсягу дослідження, розглянемо основні складові пасивів бюджетної установи, яку ми досліджуємо, а саме: фінансовий результат та поточні зобов'язання. Стандартизація, як один напрямів модернізації бухгалтерського обліку суб'єктів ДС (бюджетних установ), спрямована на забезпечення відкритості, зрозумілості облікових процесів, прозорості й доступності консолідації інформації про фінансово-господарську діяльність бюджетних установ на державному рівні. Головним результативним показником діяльності бюджетної установи є показник фінансового результату виконання кошторису, який є пасивом. У зв'язку з цим формування інформації про нього є одним з основних завдань бухгалтерського обліку цих установ. До фінансового результату бюджетних установ мають стосунок такі НП(С)БО ДС як : НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»; НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності»; НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»; НП(С)БО ДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»; НП(С)БО ДС 124

«Доходи» та інші. План рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі для обліку фінрезультатів розпорядників бюджетних коштів передбачає рах. 55 «Фінансовий результат». У Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 деталізовано що відображається за кредитом і дебетом цього рахунку (рис. 2.6).

<b>Рахунок 55 «Фінансовий результат»</b>	
<b>ДЕБЕТ</b>	<b>КРЕДИТ</b>
<p>облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінрезультатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінрезультатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.</p>	<p>суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно до нарахованої амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінрезультатів, суми фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінрезультатів виконання держбюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.</p>
<i>С у б р а х у н к и</i>	
<p>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» – ведеться облік фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами);</p> <p>5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» – ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).</p>	

Рис. 2.6. Характеристика рахунку з обліку фінансових результатів в державному секторі

Джерело: сформовано на основі [50]

Досліджувана установа використовує рахунок 55 для узагальнення інформації про результати виконання власного кошторису. Зазвичай на цьому рахунку відсутні залишки, оскільки і бухгалтерська служба і керівник установи докладають максимум зусиль, щоб збалансувати доходи і видатки. Проте у випадку, коли є заборгованість з оплати праці можлива наявність дебетового залишку. Субрахунок, який використовується є активно-пасивним. Відповідно, залишок на ньому може бути дебетовим чи кредитовим. Попри це, будь-який залишок показується в Пасиві Балансу. Схема закриття рахунка 55 подана на рис. 2.7.

Рис. 2.7. Схема визначення фінансового результату в державному секторі

Джерело: сформовано самостійно на основі [50]

Таким чином, щокварталу фінрезультати виконання кошторису звітного періоду відображають на субрахунку 5511 (наростаючим підсумком). При

цьому важливо врахувати, що визнання витрат у бухобліку здійснюється на підставі вимог НП(С)БО ДС 135. Згідно з його розділом III витрати, пов'язані:

- з виконанням установою своїх повноважень, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнають одночасно зі зменшенням активу або збільшенням зобов'язанням (п. 3.1);

- з наданням послуг (виконанням робіт) із 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 з умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (п. 3.1) [40].

Оскільки в бюджетній звітності заповнюють фактичні видатки, а не витрати, визнані в бухобліку, то при відображенні в звітності слід враховувати фактичні суми виконання, тобто касові видатки.

Поточні зобов'язання, які відображаються в пасиві балансу в ст. «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» досліджуваної установи являють собою зобов'язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті за усіма видами зарплати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо. Тісно пов'язаною з цією статтею є стаття «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування», де відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевіркою порушення порядку використання страхових коштів тощо.

Бухгалтерський облік виконання кошторису видатків ведеться за меморіально-ордерною формою без використання спеціалізованого програмного забезпечення.

Форми та системи оплати праці застосовуються відповідно до умов, передбачених постановою Кабінету Міністрів України від 18.01.2007 № 15 «Про умови упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів». Підставою для нарахування заробітної плати є таблиці обліку робочого часу, розпорядження про призначення, звільнення, відрядження, преміювання, листи з тимчасової втрати працездатності тощо. Виплата заробітної плати працівникам ради за першу половину місяця в розмірі не менше 50 % посадового окладу працівника, затвердженого штатним розписом, проводиться в робочий день 16 числа, за другу половину місяця в розмірі, не менше оплати за фактично відпрацьований час, при наявності бюджетного фінансування, проводиться в останній робочий день місяця. Уразі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Облік зобов'язань, пов'язаних з заробітною платою регламентується НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам».

Слід зазначити, що є великі відмінності між НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» і МСБО ДС 25 «Виплати працівникам». Вони стосуються низки питань, в тому числі і класифікації виплат працівникам за різними категоріями. У НП(С)БО ДС 132, наприклад, передбачено 3 категорії виплат. В МСБО ДС 25 – 4 категорії. На відміну від МСБОДС 25 «Виплати працівникам», у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до категорій виплат працівникам належать «інші виплати», які містять матеріальну допомогу. Крім того, у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» не винесено в окрему категорію виплати, які підлягають сплаті після 12 місяців або тривалішого строку по закінченні періоду, в якому працівники надають відповідні послуги [41, с. 45].

До таких виплат згідно за МСБО ДС відносять виплати за довгострокові компенсовані періоди відсутності (наприклад, додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка) тощо. За НП(С)БОДС 132 такі

виплати, як «довгострокові компенсовані періоди відсутності» включено в склад виплат при звільненні, а категорію виплат «виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю» – до категорії «поточні виплати». На відміну від МСБОДС 25 «Виплати працівникам», НП(С)БО ДС 132 не передбачає облік пенсійних виплат. Через це у структурі останнього немає такої категорії виплат як «виплати після закінчення трудової діяльності», яка в Україні регулюється нормативно-правовими документами щодо пенсійного забезпечення [14, с.55].

До недоліків НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам» слід віднести відсутність визначення основного поняття, а саме виплати працівникам. Тому підтримуємо позицію науковців, що слід в ньому подати таке визначення у редакції: виплати працівникам – виплати, здійснені суб'єктом державного сектору в грошовій і негрошовій формах працівникам за виконані роботи згідно із законодавством [14, с.55].

З 01.01.2017 р. інформація про виплати працівникам у бухгалтерському обліку відобразатиметься на рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці». Так, коли потрібно провести оплату праці працівників, оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, допомоги по тимчасовій непрацездатності чи по вагітності та пологах, у бухгалтерському обліку ці операції відображають за кредитом субрахунка 6511 «Розрахунки із заробітної плати» з дебетом 8011 «Витрати на оплату праці» (при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності й пологах з дебетом 2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»).

Проте слід підтримати пропозицію Коритик Л.П. і Клименко О.В. , які вважають, що структура рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» потребує подальшого вдосконалення, зокрема що рахунок 65 потрібно перейменувати на «Розрахунки з оплати праці та виплат працівників», оскільки на ньому ведеться облік виплат, які не можна ототожнювати із заробітною платою. Наприклад, виплати за виконавчими документами, виплати за товари, продані в кредит, виплати за безготівковими перерахуванням на рахунки в



банках, виплати за договорами добровільного страхування тощо. Також підтримуємо пропозицію названих авторів щодо уведення до рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці та виплат працівників» два субрахунки – 6520 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з досягненням пенсійного віку» та 6521 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з рішенням суб'єкта державного сектору», що забезпечить систематизацію та узагальнення інформації про виплати працівникам при звільненні в обліку та звітності. А також узгодити структуру рахунку 65 з тою класифікацією, яка подана в НП(С)БОДС 132 (рис. 2.8) [14, с.58] .

Рис. 2.8. Класифікація виплат згідно з НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» та її взаємозв'язок із субрахунками обліку\*

Джерело: побудовано авторами Коритик Л.П. і Клименко О.В. [14]; \* - підтримуємо позицію авторів пропозиції

В сучасних умовах до вирішення проблеми заробітної плати активно включаються професійні спілки й інші суспільні інституції. У випадку працівників органів місцевого самоврядування, котрі функціонують як суб'єкти державного сектору, компроміс з питань заробітної плати визначається обсягом наявних бюджетних коштів, існуючими міжгалузевими пропорціями, вимогами чинного законодавства щодо розміру мінімальної заробітної плати тощо. З цієї причини Кабінет міністрів України 10.05.2018 р. ухвалив рішення щодо уточнення та внесення зміни до постанови «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006р. № 268. Залежно від посади та виду органів самоврядування посадові оклади збільшено на 27 відсотків і вище.

«Так, наприклад, посадовий оклад Директора департаменту міської ради заплановано підвищити в середньому на 30 %, начальника самостійного управління/відділу на 27 %, а спеціаліста на 37 %» [43]. Рекомендації вищезазначеного документа щодо посадових окладів працівників досліджуваної установи подані в додатку Ж.

Ще одним позитивом є факт повернення працівникам органів місцевого самоврядування та органів прокуратури надбавок за вислугу років. Дослідники І. Піонтківська та О. Кашко наводять дані, що засвідчують наявність тимчасових надбавок і виплат в обсязі понад 160 відсотків від посадового окладу [44]. Також наразі не дотримано взаємозв'язку зростання посадових окладів з прожитковим 145 мінімумом (він залишився на рівні, затвердженому Законом України «Про державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 р. №2246-VIII: загальний показник =1853 грн.). Збережено також норму щодо обов'язковості доведення розміру заробітної плати працівника органу місцевого самоврядування (якщо вона нижча) до рівня мінімальної заробітної плати.

При цьому, премія в розмірі посадового окладу може бути джерелом покриття такої різниці. Звідси – така премія хоч і має назву «в розмірі посадового окладу» насправді буде складати лише різницю, котра залишилася після приведення зарплати до рівня мінімальної. Така економічна сторона питання встановлення посадових окладів для працівників органів місцевого самоврядування.

Щодо питання обліку, то по-перше, бухгалтери знову отримали рішення, яке вимагає застосування з дати введення в дію. Тобто це не обов'язково буде перше число оскільки в самій постанові дата набрання чинності не вказана (ймовірно нею буде 10.05.2018 р.). Усі ж інші дати вимагають «рахунку до» та «рахунку після». По-друге, для робітників, зайнятих в органах місцевого самоврядування оклади за вищеназваним нормативним документом не встановлено, а тому слід послуговуватися по обліку Наказом №77 [62].

Однак при цьому в 2018 році для обчислення рівня посадового окладу таких працівників (наприклад, з 01.01.2018 р.) необхідно було застосовувати коефіцієнт 1,10125. Останній використовувався в комплексі з врахуванням окладу працівника 1 тарифного розряду. По-третє, попри традиційність підходів до розрахунку й обліку надбавок (за ранг, вислугу, високі досягнення тощо) певні особливості стосуються врахування використання іноземної мови. Насамперед, існують розбіжності у відсотках (10%, 15 % та 25%, відповідно, якщо використовувалася європейська, східна, в т.ч. угро-фінська, або африканська, або ж використовувалося 2 або більше іноземні мови). Крім того, така надбавка нараховується в період використання, а не щодо всього періоду діяльності працівника. Правда для невеликих сільських рад таких як Охримівська, це не актуально.

Проект штатного розпису досліджуваної установи, який характеризує посадові оклади працівників подано в додатку 3. Як бачимо склад персоналу пропонується в кількості 10 чол., в тому числі 2 особи на посади прибиральниці на 0,5 ставки. Однак це недоцільно, оскільки ЄСВ буде

сплачуватися як мінімум з суми мінімальної оплати праці (з 01.01.18 р. це 3723 грн. а до цього було 3200 грн.).

В цілому слід зазначити, що облік пасивів ведеться в досліджуваній установі ведеться з дотриманням чинного законодавства, в тому числі НП(С)БО ДС. Також в досліджуваній установі використовують типові форми документів. Активи і пасиви відображаються у книзі «Журнал – головна» відповідно до субрахунків, визначених в Робочому плані рахунків.

## **Висновки до розділу 2**

В результаті проведеного дослідження стандартизації бухгалтерського обліку можна зробити ряд висновків.

1. Облікова політика суб'єктів державного сектору в умовах стандартизації дозволяє вирішувати низку проблемних питань, які пов'язані з оцінкою об'єктів обліку, організацією обліку, визнанням витрат тощо.

2. Аналіз стандартизації обліку активів дозволяє стверджувати, що щодо основних об'єктів обліку, які є в досліджуваній установі (найбільші групи це основні засоби та запаси), є ще низка запитань і проблем, які вимагають вирішення:

– критична оцінка НП(С)БО 121 «Основні засоби» свідчить, що воно не узгоджене з іншими нормативними документами, зокрема, в частині списання основних засобів і нарахування амортизації. Найперше слід ідентифікувати в НП(С)БО 121 «Основні засоби» саме поняття «амортизація» і «знос». Правильніше було б просто повністю вилучити поняття знос та ідентифікувати його з поняттям амортизація.

– для забезпечення єдності в підходах в наказі про облікову політику слід обґрунтувати і прописати строки корисного використання ОЗ, в т.ч з формуванням у вигляді додатку «Строки використання основних засобів бюджетної установи».

3. Облік запасів в досліджуваній установі ведеться відповідно до чинних норм у стандартизованих формах документів. Для його поліпшення доцільно формувати внутрішні оперативні звіти, які б дозволяли швидко знаходити інформацію про стан запасів. Це важливо для ефективного управління ними.

4. Стандартизація обліку пасивів суб'єктів державного сектору є важливим позитивним кроком вперед. Позитивно слід оцінити облік фінансових результатів виконання кошторису, який ведеться відповідно до НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»; НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності»; НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»; НП(С)БО ДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»; НП(С)БО ДС 124 «Доходи» та інших.

5. Однак затверджені з обліку пасивів стандарти також вимагають удосконалення відповідно до вимог практики, а саме:

- в НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам» слід подати визначення у редакції: виплати працівникам – виплати, здійснені суб'єктом державного сектору в грошовій і негрошовій формах працівникам за виконані роботи згідно із законодавством;

- рахунок 65 потрібно перейменувати на «Розрахунки з оплати праці та виплат працівників», оскільки на ньому ведеться облік виплат, які не можна ототожнювати із заробітною платою;

- до рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці та виплат працівників» доцільно додати два субрахунки – 6520 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з досягненням пенсійного віку» та 6521 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з рішенням суб'єкта державного сектору», що забезпечить систематизацію та узагальнення інформації про виплати працівникам при звільненні в обліку та звітності. А також узгодити структуру рахунку 65 з тою класифікацією, яка подана в НП(С)БОДС 132.

## РОЗДІЛ 3

### СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

#### 3.1. Стандартизація фінансової та бюджетної звітності

З 1 січня 2017 р. змінилися форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в бюджетних установах. З цього часу почали діяти ряд нових облікових стандартів, які регулюють складання фінансової звітності. Цьому передувала ще одна важлива подія, яка стосується питання формування облікової політики. Отже з 2015 р. суб'єкти держсектору самостійно обирають і прописують в Положенні про облікову політику методи, принципи й процедури ведення обліку (це питання більш детально висвітлено нами вище). В 2017 р. після провадження НП(С)БО ДС це Положення вимагало доповнення та зміни, оскільки були введені в дію нові стандарти, котрі мають вплив на підходи до формування звітних показників. Складання звітності в досліджуваній установі регламентується: по фінзвітності – НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності», Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 28.02.2017 р. № 307, НП(С)БО 121 «Основні засоби», НП(С)БО 124, НП(С)БО 135 «Витрати», наказом Мінфіну «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. №11, Планом рахунків і Типовою кореспонденцією; по бюджетній звітності – Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування і пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну від 07.02.2017 р. №44, Інструкцією про застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну від 12.03.2012 р. № 333 та ін. В цих нормативно-правових актах визначено порядок формування звітності. Цьому передують низка підготовчих робіт з обробки даних, відображених впродовж звітного періоду в бухгалтерських регістрах і первинній документації

(аналітичного обліку). Покроково схема формування звітності зображена на рис. 3.1.

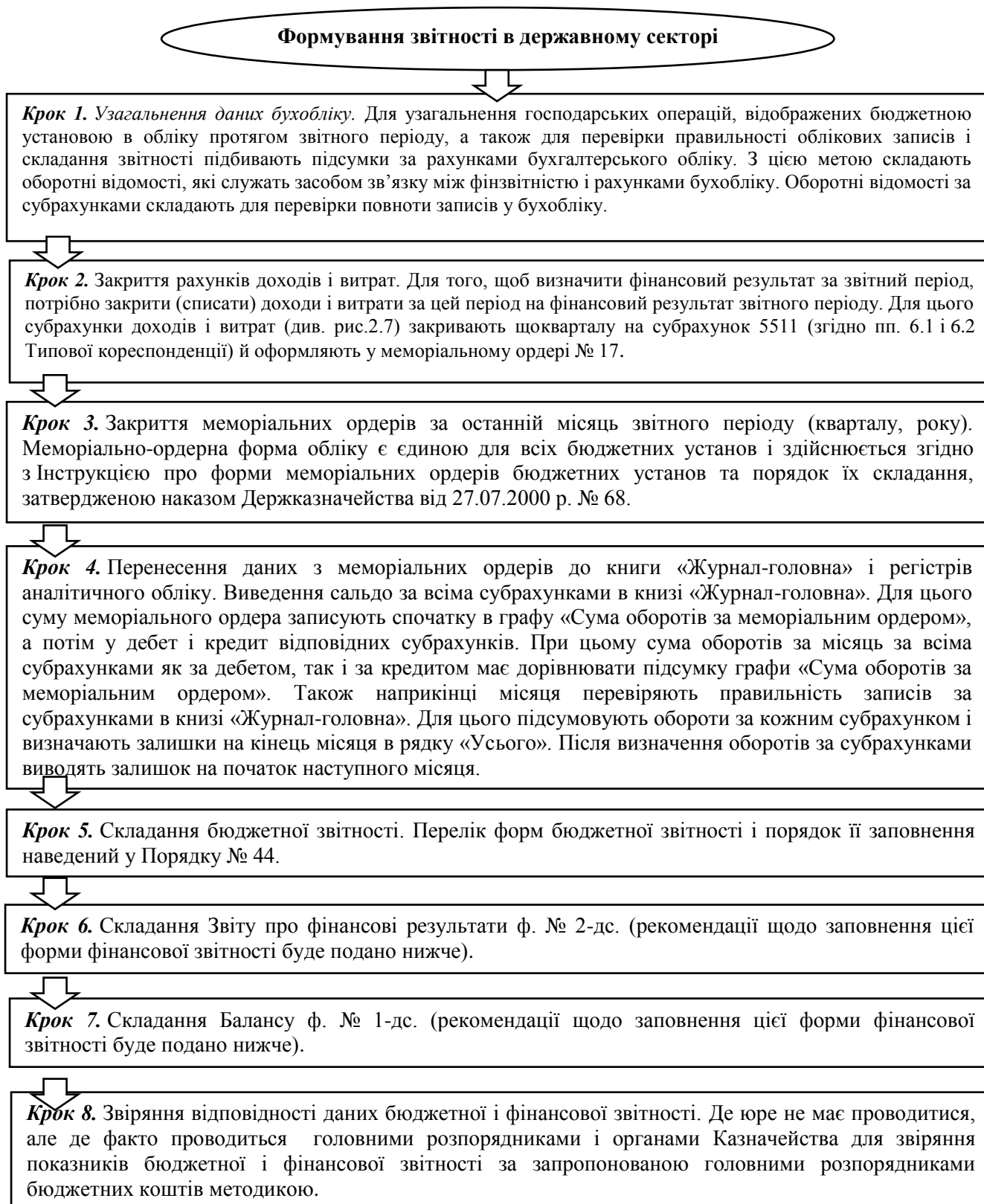


Рис. 3.1. Покрокова схема підготовки і формування звітності бюджетної установи

Джерело: побудовано з урахуванням [48; 49]

Зі змісту п. 8 розд. I НП(С)БОДС 101 бачимо, що у фінансових звітах суб'єктів державного сектору має подаватися інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати, грошові потоки. Практика досліджуваної установи, як і інших організацій, свідчить про формування квартальної та річної звітності. Відповідно до чинних вимог низка звітних форм підлягає оприлюдненню.

З точки зору стандартизації зазначимо, що НП(С)БО ДС регулюють низку питань, починаючи від оцінки й закінчуючи підходами до визнання доходів і витрат, які враховуються при формуванні звітності. Зокрема, форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП(С)БУ 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541. Порядок заповнення форм цієї звітності затверджено наказом Міністерством фінансів України від 29.11.2017 р. № 976.

До форм фінансової звітності відносяться: Баланс (Форма № 1-дс), Звіт про фінансовий результат (Форма № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (Форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (Форма № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5-дс).

Оновлені форми річної фінансової звітності наведені в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» в додатках 1–4.

Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5-дс) затверджені наказом Мінфіну від 29.11.2017 р. № 977. Також Мінфін наказом від 28.12.2017 р. №1170 затвердив Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Детальність з якою прописано порядок формування фінансової звітності все таки не дозволила уникнути низки запитань, які вимагали уточнень. Такі уточнення надавалися ДКСУ у вигляді листів і роз'яснень. Основні проблемні моменти та офіційні рекомендації щодо їх вирішення узагальнені нами на рис. 3.2. Оцінюючи положення НП(С)БО ДС, щодо формування фінансової звітності, слід визнати, що вони містять досить детальні рекомендації з питань її заповнення.



Проблемні питання щодо відображення	Пояснення
<i>вартості грошових документів (поштових марок)</i>	обліковують на субрахунку 2213 «Грошові документи у національній валюті». У Балансі (Форма № 1-дс) їх відображають у рядку 1161 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті, у тому числі в касі»
<i>суми витрат на передплату періодичних видань</i>	обліковують на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів». Залишки із субрахунку 2911 станом на 31.12.2017 відображають у рядку 1200 Балансу «Витрати майбутніх періодів»
<i>кредиторської заборгованості, що числиться за підзвітними особами</i>	не передбачається окремого субрахунку для обліку такої кредиторської заборгованості. Тому слід відобразити кредиторську заборгованість, що числиться за підзвітними особами (кредит субрахунку 2116) у рядку 1575 «Інші поточні зобов'язання».
<i>які видатки проставляти в розділі II Форми № 2-дс</i>	у р. II Форми № 2-дс відображаються визнані в бухобліку витрати відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», а не касові видатки з бюджетної звітності. Підсумок показників р. II Форми № 2-дс - рядок 2520 «Усього» має дорівнювати рядку 2380 «Усього витрат» р. I цієї ж форми.
<i>чи потрібно бюджетним установам заповнювати розділ III Форми № 2-дс</i>	у рядках 2530–2790 р. III «Виконання бюджету (кошторису)» Звіту про фінансові результати відображають інформацію про виконання бюджету (кошторису) органи Казначейства та державні цільові фонди. Тож бюджетні установи (розпорядники бюджетних коштів) р. III Форми № 2-дс не заповнюють.
<i>У якому розділі Форми № 3-дс заповнювати цільове фінансування та видатки, спрямовані на придбання необоротних активів та їх реалізацію</i>	у р. II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» Форми № 3-дс.
<i>У якій графі Форми № 5-дс відображати нараховані суми амортизації на основні засоби й інші необоротні матеріальні активи протягом звітного періоду</i>	у розділі I «Основні засоби» Форми № 5-дс суми нарахованої амортизації відображають у розрізі груп основних засобів — у графі 12 «Нарахована амортизація за звітний рік».

Рис.3.2. Деталізація окремих проблемних аспектів відображення інформації в фінансовій звітності суб'єктів ДС

Джерело: сформовано на основі [18]

Попри це, ще не всі проблемні аспекти нормативно вирішені. Тому й надаються різні роз'яснення й уточнення. Зазвичай їх формують фахівці органів Державної казначейської служби, а також відповідні відомчі інституції. Не вдаючись до опису порядку формування форм фінансової звітності через наявність відповідних інструктивних матеріалів, акцентуємо увагу на тих моментах, які мають стосунок до об'єкта й предмета нашого дослідження. До прикладу, у Звіті про фінансові результати ф. № 2-дс розпорядники бюджетних коштів наводять інформацію про доходи, витрати і фінансові результати за звітний період (за 4-ма розділами). Саме 1 розділ «Фінансовий результат діяльності» має специфічну характеристику, яка вимагає врахування роз'яснення понять доходів від обмінних і необмінних операцій. Щоб визначитися зі складом доходів і витрат за такими операціями слід керуватися НП(С)БО 124 і НП(С)БО 135.

Специфіка формування інформації в статтях Балансу (форма № 1-дс), полягає в тому, що в ньому відображають узагальнені показники активів, зобов'язань, власного капіталу (на початок і кінець звітного періоду: квартал, півріччя, 9 місяців, рік). Заповнення показників Балансу ф. № 1-дс здійснюється після обробки даних усіх розділів Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс. Цьому також передують звіряння показників з формами бюджетної звітності з касових і фактичних витрат. У 2017 р. Баланс характеризувався тим, що в ньому, на відміну від попередніх років було зведено в одну статтю показники загального й спеціального фонду кошторису. Тобто в розпорядників бюджетних коштів вони показувалися сумарно за обома фондами. Сумарно також почали показуватися основні засоби і необоротні матеріальні активи. З'явилося поняття інвестиційної нерухомості, до якої згідно з НП(С)БО 129 включаються земельні ділянки, будівлі і споруди, які розташовуються на землі, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [37].

Звіт про рух грошових коштів (Форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (Форма № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5-дс), які

входять до складу фінансової звітності теж мають низку особливостей при заповненні та формуванні показників. Однак з 3-х названих форм, найбільше питання стандартизації зачепило саме останню. Це можна пояснити тими особливостями, які описані вище щодо формування деяких показників балансу (а саме укрупнення його статей). В примітках це укрупнення розшифровується за складовими з відповідними роз'ясненнями.

Другим важливим видом звітності, яку формують суб'єкти державного сектору є бюджетна звітність. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету й містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації. На рис. 3.1 порядок її формування представлений кроками 5-8.

Проте щодо неї бухгалтери, в тому числі досліджуваної установи, найбільші новації практикуючі отримали у 2018 р. Державна казначейська служба України організувала створення Системи подання електронної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів і державними цільовими фондами (АС «Є-Звітність»). Наказом від 27.12.2017 р. №421 ця система введена в експлуатацію (дослідно-промислово), а листом ДКСУ від №14-08/94-1951 від 31.01.2018 р. передбачено створення особистого електронного кабінету в цій системі. Застосування АС «Є-Звітність» провадиться в частині складання й подання бюджетної звітності.

Бюджетна звітність одержувача бюджетних коштів Охримівської сільської ради складається із: Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м) (додаток И); Звіту про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3м) (додаток К); Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7м) (додаток Л). Деталізацію для розкриття елементів бюджетної звітності подається в Пояснювальній записці й відповідних формах. Бюджетна звітність, попри те, що чинними нормами не передбачено її звіряння з даними обліку, все таки має їм відповідати. Тобто її показники повинні відповідати аналогічним даним бухобліку й звітності органів ДКСУ. Як, уже зазначалося, бюджетна звітність є відкритою інформацією, знаходиться у

вільному доступі на АС «Є-Звітність». Наприклад, досліджувана установа подає її в складі тих форм, по яких є облікові дані. В якості ілюстрації можемо навести Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м). Він представлений в розрізі кодів програмної класифікації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Звіт  
про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2)  
ІІІ квартал 2018 р. (витяг)

Джерело: сформовано на основі додатку И

Схожий звіт, але форми 4-3, формується щодо коштів спеціального фонду. Витяг з нього містить ті графи, по яких в досліджуваній установі є показники. Як свідчить додаток К, в цьому звіті в досліджуваній установі

затверджено капітальні видатки (р.370 КЕКВ 3000) в сумі 50000 грн., фактичні надходження склали 30400 грн. і такими ж були касові видатки за звітний період – 30400 грн. Кошти були витрачені на придбання основних засобів. Цікавим ж той факт, що розпорядникам бюджетних коштів дозволено не подавати форми бюджетної звітності, в яких немає даних. Тому досліджувана установа цим скористалася і в розділі «Звіти» АС «Є-Звітність» присутні лише 3 форми: дві ті, що описані вище і подані в додатках, а також форма №7 за 2 квартал 2017 р., коли по ній були дані (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Звіт  
про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7)  
II квартал 2017 р. (витяг)

Стандартизація звітності в державному секторі дещо розширила її доступність для більш широкого кола користувачів. Така прозорість позитивно позначається на правдивості облікових даних і ефективності й раціональності використання бюджетних коштів. В даному випадку йдеться про кошти місцевого бюджету, однак це актуально і для державного бюджету.

Тому вплив стандартизації в питаннях звітності слід визнати позитивним незважаючи на окремі недоліки та недоопрацювання щодо порядку її заповнення.

### **3.2. Зарубіжний досвід стандартизації обліку та звітності в державному секторі**

Стандартизація обліку в державному секторі як об'єктивний процес, що впливає є євроінтеграційного вибору шляху розвитку, має низку підводних каменів. Це проблеми організаційного, методичного і методологічного характеру. Подолання цих проблем можливе не лише шляхом вироблення власного підходу, адаптованого до національної ментальності та особливостей, а й через використання міжнародного досвіду в даній галузі. Затверджена програма українських економічних реформ в державному секторі в галузі бухгалтерського обліку визначила основні кроки, які необхідно було реалізувати, щоб сформувати в Україні сучасну, відкриту та ефективну облікову систему. При цьому слід врахувати специфіку діяльності суб'єктів ДС, яка визначається, передусім, особливим характером послуг, котрі вони надають. Відображення в бухгалтерському обліку й звітності суспільно значущих послуг (оборона, охорона здоров'я, освіта тощо) як видів операційної діяльності господарюючих суб'єктів державного сектору має істотні особливості. У бухгалтерському обліку акумулюється інформація про діяльність суб'єктів державного сектору, необхідна для прийняття управлінських рішень. Відомості про активи й зобов'язання, фінансові

результати повинні відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечене тільки за наявності відповідної методології бухгалтерського обліку [19, с. 76].

В умовах стандартизації облік і звітність базуються на ряді принципів. В світовій практиці вони узагальнюються в міжнародних стандартах. В багатьох країнах, так як і в Україні стандартизація обліку в державному секторі відбувається для удосконалення та врегулювання питань управління державними фінансами. Власне в сучасних умовах таке реформування в держсекторі відбувається в європейських та багатьох інших країнах.

Однією з найбільш знатних подій при реформуванні є перехід до визнання доходів і видатків за методом нарахування. Саме це рекомендується в МСБО ДС. Виявилось, що цей метод не повною мірою відповідає тим засадам обліку які є в низці країн, тому багато з них використовують окремі його елементи. При цьому спільною рисою з Україною є те, що в багатьох країнах затверджують власні нацстандарти. Серед країн, котрі вже запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, – Азербайджан, Албанія, Казахстан, Македонія, Сербія, Таджикистан, Хорватія й Чорногорія. Вірменія, Грузія, Киргизька Республіка, Молдова, Україна включили цей захід у свої плани [19, 76-77]. Для ефективного запровадження міжнародних облікових принципів в держсекторі України варто скористатися вже існуючим досвідом організації такого процесу в розвинених зарубіжних країнах. До їх складу належать Швейцарія, Франція, Великобританія та інші.

Бухгалтерський облік у держсекторі Швейцарії, наприклад, 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 були відсутні єдині принципи й правила ведення обліку і складання звітності [71].

Дослідження практики суб'єктів держсектору цієї країни свідчить, що спочатку він вівся аналогічно до обліку в приватному секторі, а звітність

включала Звіт про фінансові результати. З початком реформування в Швейцарії (з 1970 р.) розпочалося погодження облікових процедур і формування звітності в бік гармонізації з вимогами міжнародних стандартів. Також виникла потреба узгодження федеральних і муніципальних бюджетів (почалася гармонізація бюджетів різних рівнів).

Основою реформування виступило впровадження методу нарахувань. Підготовчий етап реформи полягав у розробленні 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” (далі – ГМБО). Впровадження ГМБО спочатку на рівні кантонів, а згодом – місцевих органів влади здійснювалося в 1980-х роках [19, 76-77]. Орієнтація на об’єктивну оцінку й класифікацію операційних та інвестиційних витрат у держсекторі стала метою реформування. Проте той її стан, який був реалізований не дозволяв отримувати дані щодо фінансового стану окремих суб’єктів держсектору. Недоліком було й те, що неможливо було забезпечити консолідацію даних. В основі обліку був касовий метод ведення бухобліку й бюджетування. Не можна сказати, що він характеризувався лише з негативної сторони, а ця система, які будь-яка інша мала пені недоліки. Одним з них була відсутність інформації про стан активів і зобов’язань, результати й ефективність використання бюджетних коштів. Нова модель бухгалтерського обліку в державному секторі передбачала запровадження на федеральному рівні країни методу нарахування та стандартизацію бухгалтерського обліку й звітності за методологічною базою МСБОДС4 . 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, бухгалтерський облік і звітність. Унаслідок особливостей державного устрою Швейцарії (висока незалежність кантонів) на сьогодні гармонізована модель бухгалтерського обліку (ГМБО) використовується тільки на федеральному рівні. Разом із тим на рівні кантонів було прийняте рішення про внесення незначних змін у ГМБО, таким чином з'явилася ГМБО-2, в рамках якої кантони Женева, Цюрих, Берн і Люцерн також прийняли за базові МСБОДС [12]. Досвід Швейцарії є цінним для України тому, що він дозволяє врахувати таку помилку реформування як відсутність інформації в деяких формах звітності щодо напрямів використання бюджетних коштів і впровадження в облікову українську практику методів бюджетування.

Іншим прикладом стандартизації обліку є Франція. В цій країні реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору почалося в 2001 р. Саме тоді було переглянуте бюджетне законодавство й бюджетну класифікацію. Остаточний її варіант підготували до 2006 р. й відповідно до нього адаптували систему рахунків. Одночасно відбулася розробка й затвердження нацстандартів обліку для держсектору (2004 р. затверджено 13 національних стандартів). Вони також базувалися на концепціях МСБОДС і Міжнародних стандартів фінансової звітності для корпорацій. Був створений для вирішення методологічних проблем Комітет з інтерпретації (екстрений). Його метою було тлумачення положень і норм бюджетного законодавства в контексті застосування затверджених національних стандартів обліку.

Цей Комітет затверджує також нові стандарти або зміни до чинних стандартів. В 2006 р. вперше відповідно до вимог нацстандартів була сформована звітність суб'єктів державного сектору Франції. Цьому передувала велика підготовча робота. В тому числі пов'язана з проведенням інвентаризації всіх активів державного сектору. Така інвентаризація тривала більше, ніж три роки. Її особливістю було те, що нерухоме майно вперше було оцінене 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 розроблені й упроваджені 15 стандартів, що відображають засади обліку й 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 зазначених стандартах збережені всі основні принципи МСБОДС, котрі зумовлені характером діяльності державних органів та відрізняють її від приватного сектору [12]. Стандартизації обліку в державному секторі в Франції притаманні також ряд інших особливостей (рис. 3.3).

Рис. 3.3. Особливості стандартизації обліку в державному секторі у Франції

Джерело: сформовано на основі [19, с.77]

Французький досвід стандартизації обліку цінний для України з точки зору формування професійних інституцій, зокрема Комітету, що займається стандартами. Також позитивним є передування інвентаризації в державному секторі перед реформуванням бухгалтерського обліку і запровадженням нацстандартів. Не менш повчальним з точки зору запозичення для України є також досвід обліку в державному секторі Великобританії. Усі його ключові характеристики висвітлені в документі «Кращий облік для грошей платників податків: ресурсний облік та бюджетування в уряді» (1994 р.). Це своєрідна стратегія удосконалення обліку, оскільки в цьому документі описано не лише основні риси ресурсного обліку та бюджетування, а й їхні очікувані переваги та детальний графік запровадження. Також в документі подані методичні рекомендації щодо ведення ресурсного обліку. За цим документом названий облік може вестися з використанням різних способів: методом нарахування; аналізу видатків за напрямками використання ресурсів у розрізі міністерств; порівняння видатків з результатами використання ресурсів. Загалом ресурсне бюджетування заплановано не лише для цілей обліку, воно включає в себе також планування й контроль державних видатків.

Принципи й методики ресурсного обліку в міністерствах Великобританії відповідають загальноприйнятій у країні практиці обліку (United Kingdom GAAP, далі – UK-GAAP), зокрема вимогам до обліку й пояснювальної інформації відповідно до закону «Про компанії» 1985 р. (який застосовується до компаній приватного сектору) та стандартів обліку, адаптованих до особливих вимог контролю центрального уряду й парламенту [9].

Реформа облікової системи Великобританії, проведена відповідно до вищезазначеного документа, уможливила формування кожним міністерством одного консолідованого комплексу звітності. До цього комплексу додаються висновки аудитора, що підтверджують достовірність поданих фінансових звітів. Але найбільшим позитивом слід вважати той факт, що всі вищеназвані форми оприлюднюються та публікуються у відкритому доступі. 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 (рис. 3.4) [19, с.78].

Рис. 3.4. Склад і характеристика форм фінансових звітів державного сектору Великобританії

Джерело: сформовано на основі [19, с.78]

Подібність між Україною та Великобританією в питаннях реформування облікової системи державного сектора полягає в тому, що нормативно=е регулювання та керівництвом процесом реформування здійснює Міністерство фінансів. Воно, зокрема, розробило, затвердило й опублікувало стандарти звітності. В інституційному плані в 1996 р. була створена FRAB – Консультативна рада з фінансової звітності Міністерства фінансів, призначенням якої є методологічне забезпечення реформування обліку, а

також контроль відповідності ресурсного обліку найкращим стандартам фінансової звітності через дотримання UK-GAAP Великобританії.

Однак найпершим завданням Ради було консультування Міністерства фінансів щодо застосування принципів і стандартів фінансової звітності. Для України – такий приклад також був би корисним.

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 в процес установаження стандартів фінансової звітності, усіх додатків до них і змін, включаючи пропозиції перегляду стандартної практики [19, с.78].

Паралельно з Радою у Великобританії функціонує Парламентський Комітет із державного бюджету. Він у цілому підтримав перехід на ресурсний облік, оскільки він сприяє підвищенню прозорості облікової інформації державного сектору. Але на думку Парламентського комітету, не можна відмовлятися від системи обліку на основі касового методу доти, поки не буде забезпечено системою ресурсного обліку такий самий рівень звітності й гарантії, які надаються касовим методом обліку. Наступним кроком у стандартизації обліку в державному секторі Великобританії було запровадження Міністерством фінансів принципів ресурсного обліку в сфері державних закупівель ( 2001–2002 рр.). Паралельно з цим звіти про асигнування замінювалися звітами про ресурси. Попри наявність позитивних зрушень у цих питаннях, виникали і проблемні аспекти. Зокрема, окремі міністерства не забезпечили підготовки якісних звітів на основі ресурсного обліку. Таким чином, при впровадженні такого обліку також були ряд ризиків, які необхідно було контролювати. Цю місію здійснювало Міністерство фінансів. Воно ж і вживало заходів щодо їх усунення. Загалом

управління 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, котрі можуть перешкоджати цьому контролю та не забезпечувати захисту інтересів Парламенту [19, с.78]. Результати проведення реформи обліку в ДС Великобританії на першому її етапі подано на рис. 3.5

---

Рис. 3.5. Результати реформування (1 етап) обліку в державному секторі Великобританії  
Джерело: сформовано на основі [19, с.78]

Таким чином, досвід стандартизації та реформування обліку в державному секторі Великобританії свідчить про отримані позитивні наслідки. Однак є деякі негативні моменти, які слід вважати об'єктивними. Найперше – це проблемність переходу від касового методу до обліку за методом нарахування. Він у цій розвиненій країні, був впроваджений лише частково. В Україні застосування цього методу також супроводжувалося труднощами. Однак його активно просували в усіх галузях бюджетної сфери, адже саме цей підхід полегшує подальше вдосконалення загальних звітів на рівні держави. Натомість у Великобританії до цього питання ставляться більш обережно, наприклад, до тепер не вирішено, за яким методом вести облік доходів від оподаткування, довготермінових зобов'язань, соціального страхування й пенсійного забезпечення. Поспіх, як відомо, не завжди хороший метод вирішення проблемних питань, в тому числі, вірніше, особливо в таких важливих як облік бюджетних коштів.

### **Висновок до розділу 3**

В результаті дослідження стандартизації звітності в державному секторі отримано низку висновків, які мають не лише теоретичне, а й прикладне практичне значення.

1. Стандартизація звітності державного сектору в Україні є логічним процесом, що впливає з завдань реформування обліку в цій галузі. Відповідно до поставлених завдань і запланованих заходів Міністерство фінансів затвердило й спровадило низку стандартів, які прямо чи опосередковано впливають на показники та їх узагальнення в звітності.

2. Звітність в державному секторі розмежовується на фінансову та бюджетну. Остання підлягає офіційному оприлюдненню через використання АС «Є-Звітність», що сприяє її публічності та посилює контроль за витрачанням бюджетних коштів. Склад обох видів звітності офіційно

узаконений через прийняття стандартів і супроводжуючих нормативно-правових актів.

3. Досліджувана установа успішно виконує накази та розпорядження, які стосуються формування звітності відповідно до вимог НП(С)БО ДС, в тому числі щодо оприлюднення форм бюджетної звітності.

4. В Україні стандартизація звітності супроводжувалася об'єктивними труднощами. Вирішення проблемних питань можна здійснювати, використовуючи позитивний досвід зарубіжних країн. В роботі проведено короткий критичний його аналіз і визначено можливості застосування в Україні.



## ВИСНОВОК

В результаті проведення дослідження проблеми стандартизації обліку в державному секторі української економіки отримано низку теоретико-прикладних висновків.

1. Стандартизація бухгалтерського обліку – об’єктивний і необхідний елемент, що забезпечує більшу прозорість облікових даних, їх неупередженість і зрозумілість для різних користувачів. Реформування системи обліку та звітності в держсекторі, спрямовану на адаптацію до вимог міжнародних стандартів в Україні розпочато у 2007 році. З цією метою було прийнято ряд урядових рішень, зокрема Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі до 2015 р., а пізніше у 2018 р. на період до 2025 року.

3. Важливим кроком при виконанні Стратегії була розробка єдиного плану рахунків, гармонізованого з новою бюджетною класифікацією. Проте першопочатковий його варіант дуже відрізнявся від того, який уведено в дію з 1 січня 2017 р. Нова класифікація та новий план рахунків настільки відрізнялися від тих, що використовувалися до модернізації, що це викликало потребу в створенні відповідної їм уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

4. Критична оцінка стану реалізації запланованих у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки заходів свідчить про наявність невідповідності між планом і фактом. Ряд заходів не були виконані вчасно. З великою ймовірністю можна стверджувати, що заходи, заплановані у новій стратегії також можуть бути невиконані вчасно. Для недопущення цього необхідно посилити контроль за реалізацією запланованих заходів з боку Міністерства фінансів й покласти на нього відповідальність (з відповідними штрафними санкціями на працівників) за зриви у виконання запланованих заходів з реформування обліку та звітності.

5. В умовах стандартизації важлива роль відводиться обліковій політиці, оскільки вона дозволяє врегулювати альтернативність підходів в обліку, яка передбачена обліковими стандартами. Для удосконалення процесу формування облікової політики суб'єктами державного сектору доцільно затвердити на рівні Міністерства фінансів не лише методичні вказівки щодо формування наказу про облікову політику, а й подати критичну оцінку (переваги та недоліки) застосування того чи іншого альтернативного методу в обліку. Завдання з його розробки може бути покладене на вищі навчальні заклади економічного профілю, що мають відповідні спеціалізації (наприклад «Облік і контроль в державному секторі економіки»).

6. Облік активів відповідно до затверджених стандартів для державного сектору характеризується низкою проблемних аспектів. В тому числі категорійно-понятійного плану. Критична оцінка НП(С)БО 121 «Основні засоби» свідчить, що воно не узгоджене з іншими нормативними документами, зокрема, в частині списання основних засобів і нарахування амортизації. Нами, наприклад, зроблено акцент на поняттях «знос» і «амортизація»: знос – це сума розподіленої вартості ОЗ, які експлуатуються, використовуються й зношуються протягом строку їх корисного використання; амортизація в такій же площині ідентифікується як розподілена сума зносу об'єкта ОЗ з початку його корисного використання. Як бачимо, ці поняття практично ідентичні. Швидше за все Стандартом 121 лише наближено категорійні та понятійні сутності до того, як це подано в міжнародних стандартах. Правильніше було б просто повністю вилучити поняття знос та ідентифікувати його з поняттям амортизація.

7. Облік запасів в досліджуваній установі ведеться відповідно до чинних норм у стандартизованих формах документів. Для його поліпшення доцільно формувати внутрішні оперативні звіти, які б дозволяли швидко знаходити інформацію про стан запасів. Це важливо для ефективного управління ними.

8. До недоліків НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам» слід віднести відсутність визначення основного поняття, а саме виплати працівникам.

Тому підтримуємо позицію науковців, що слід в ньому подати таке визначення у редакції: виплати працівникам – виплати, здійснені суб'єктом державного сектору в грошовій і негрошовій формах працівникам за виконані роботи згідно із законодавством. Також для удосконалення обліку виплат працівникам слід вдосконалити структуру рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці». А саме, по-перше, рахунок 65 потрібно перейменувати на «Розрахунки з оплати праці та виплат працівників», оскільки на ньому ведеться облік виплат, які не можна ототожнювати із заробітною платою (наприклад, виплати за виконавчими документами, виплати за товари, продані в кредит, виплати за безготівковими перерахуванням на рахунки в банках, виплати за договорами добровільного страхування тощо). По-друге, цей рахунок слід доповнити двома субрахунками – 6520 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з досягненням пенсійного віку» та 6521 «Виплати працівникам при звільненні у зв'язку з рішенням суб'єкта державного сектору». Це забезпечить систематизацію та узагальнення інформації про виплати працівникам при звільненні в обліку та звітності. По-третє, слід узгодити структуру рахунку 65 з тою класифікацією, яка подана в НП(С)БОДС 132.

9. В питаннях стандартизації звітності суб'єктів державного сектору, як свідчить проведене дослідження, досягнуто хороших позитивних результатів. Позитивно слід оцінити облік фінансових результатів виконання кошторису, який ведеться відповідно до НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»; НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності»; НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»; НП(С)БО ДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»; НП(С)БО ДС 124 «Доходи» та інших. Однак для цілей вирішення існуючих неузгодженостей і проблем, які виникають в процесі формування звітності необхідно вжити ряд заходів. Найперше слід організувати при введенні в дію будь-яких інновацій навчання облікових працівників. Зокрема, якщо йдеться про перехід на електронну передачу звітів. Для сільських рад – це дуже актуальне питання.

10. В питаннях стандартизації обліку позитивний вплив мало б використання зарубіжного досвіду. Критична оцінка стандартизації в розвинутих зарубіжних країнах дозволила зробити висновки про можливості його використання в українській практиці стандартизації. Зокрема, досвід Швейцарії є цінним для України тому, що він дозволяє врахувати таку помилку реформування як відсутність інформації в деяких формах звітності щодо напрямів використання бюджетних коштів і впровадження в облікову українську практику методів бюджетування. Французький досвід стандартизації обліку цінний для України з точки зору формування професійних інституцій, зокрема Комітету, що займається стандартами. Також позитивним є передування інвентаризації в державному секторі перед реформуванням бухгалтерського обліку і запровадженням нацстандартів. Досвід Великобританії слід запозичити в частині обережного ставлення до запровадження методу нарахування.

## Список використаної літератури

1. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів / О.В. Адамик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 413-422.
2. Амортизація – 2015: нараховуємо за новими правилами // Дебет-Кредит (/) Інформаційний бухгалтерський портал / від 22 липня 2015 р. – Режим доступу: <http://www.dt-kt.com/amortizatsiya-2015-narahovuyemo-za-novimi-pravilami>.
3. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” - Вип. 9. - Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. - 2012. - С.272-277.
4. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
5. Белоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація / М.О. Белоусов // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 18-26.
6. Бенько І.Д. Роль і місце бюджетного обліку в організації фінансування бюджетних установ та шляхи його модернізації / І.Д.Бенько, Л.О. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник, 2009. - № 3. - С. 167-170.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.
9. Галузіна С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – С. 52–55.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.

11. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійної оцінювальної діяльності в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-ІІ.

12. Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция – 19.06.2010–27.06.2010). – С. 19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

13. Кондратюк І.О. Зміст плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його значення для обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко та О.А. Подпригора // Український журнал прикладної економіки. – 2016. Том 1. – № 4. – С. 27-45.

14. Коритик Л.П. Бухгалтерський облік заробітної плати в бюджетних установах України: оновлені методологічні та методичні позиції / Л.П. Коритик, О.В. Клименко // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – №1-2. – С. 52-62.

15. Крот Ю. Облік запасів: найактуальніше у доступному форматі [Електронний ресурс] / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – №20. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/may/issue-20/article-27771.html>.

16. Крот Ю. Облік запасів: основні новації 2017 року (ч. 1) [Електронний ресурс] / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – №9. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/march/issue-9/article-25726.html>

17. Левадський І. Облік основних засобів: від придбання до списання [Електронний ресурс] / І.Левадський // Бюджетник. – Режим доступу: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/184-oblk-osnovnih-zasobv-vd-pridbannya-do-spisannya>.

18. Лістрова С. Фінансова звітність бюджетних установ за 2017 рік: звітуємо за новими формами [Електронний ресурс] / С. Лістрова //

Інтерактивна бухгалтерія. – 2018. – №12. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/8152/114824>.

19. Ловінська Л. Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору // Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76-87.

20. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами / І.Р. Лукановська. // Причорноморські економічні студії. – 2017. – №22. – С. 209 - 212.

21. Лукановська, І.Р.; Хорунжак, Н.М. Проблематика та особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ і їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку // Проблеми економіки. – 2016. – № 3. – 287- 292/

22. Матвєєва В. Облік основних засобів: розглядаємо на числових прикладах [Електронний ресурс] / В. Матвєєва // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – №23. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/june/issue-23/article-28380.html>.

23. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я від 09.09.2014 р. № 635.

24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11.

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11.

26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11.

27. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)

29. Наказ Мінфіну «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2017 р. № 977.

30. НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

31. НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.

32. НП(С)БО ДС 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.

33. НП(С)БО ДС 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.

34. НП(С)БО ДС 124 «Доходи», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

35. НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

36. НП(С)БО ДС 126 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

37. НП(С)БО ДС 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

38. НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам», затверджене наказом Мінфіну від 29.12.2011 р. 1798.

39. НП(С)БО ДС 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.

40. НП(С)БО ДС 135 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.

41. Обмок О. Г. Виплати працівникам відповідно до міжнародної практики в державному секторі / О. Г. Обмок // Економічний аналіз. – 2014. – Том 18. – № 2. – С. 43-48.



42. Олініченко І. В. Облік необоротних активів в бюджетних установах / І. В. Олініченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Випуск 11. Частина 2. – 2015. – С. 140-143.

43. Підвищено посадові оклади працівникам органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] // Платформа LIGA:ZAKON. - Режим доступу: <https://ligazakon.net/lawnews>.

44. Піонтківська І. Що не так з оплатою праці державних службовців і як це змінити / І. Піонтківська, О. Кашко / Українська правда, 7 серпня 2017 року.

45. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016-2018 роки : Наказ Міністерства фінансів України №1038 від 28.11.2016 р.

46. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

47. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

48. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерством фінансів України від 29.11.2017 р. № 976.

49. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 р. № 307.

50. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

51. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів від 20 червня 2018 р. № 437-р.

52. Порядок погодження призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : Наказ Міністерства фінансів від 21.02.2011 р. №214.

53. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : Наказ Міністерства фінансів від 01.12.2011 р. №1537.

54. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну від 07.02.2017 р. № 44.

55. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.2012 р. № 44.

56. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228.

57. Правові засади організації робочого процесу органів місцевого самоврядування в новоствореній громаді [Електронний ресурс] : матеріали Центру розвитку органів місцевого самоврядування. – Режим доступу: [http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/prezentaciya\\_organizaciya\\_robochogo\\_procesu\\_oms\\_09082018.pdf](http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/prezentaciya_organizaciya_robochogo_procesu_oms_09082018.pdf)

58. Про визначення та погодження облікової політики навчальних закладів та бюджетних установ, які належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України Наказ Міністерства освіти і науки від 29.12. 2015 р №1382.

59. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. № 1163.

60. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі України : Наказ Міністерства

фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 (зі змінами і доповненнями).

61. Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затвердж. 08.08.2011 р.

62. Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів : Наказ Міністерства праці України від 02.10.1996 р. №77 (зі змінами від 24.03.2017 р. №466).

63. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.

64. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. / С. В. Свірко, М. Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2017. – Вип 1(36). – С.221-246.

65. Семенишена Н.В. Бухгалтерський облік : від системи до інституту (огляд дефініцій). Збірник наукових праць ПДАТУ. 2016. Випуск 24. Ч.3. Економічні науки. С. 189–200.

66. Семенишена Н.В. Бухгалтерський облік : від системи до інституту (огляд дефініцій). Збірник наукових праць ПДАТУ. 2016. Випуск 24. Ч.3. Економічні науки. С. 189–200.

67. Сисюк С.В. Критерії щодо формування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування / С.В.Сисюк,І.Д.Бенько // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали XI міжнарод. наук. -практ. конференції. 10 квітня 2014 р. - Черкаси: ЧДТУ, 2014. - С.105-107.

68. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

69. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В.Сисюк, І.Д.Бенько // Збір. наук. праць Черкаського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. - Вип. 36. - Черкаси: ЧДТУ. - 2014. - С.91-97.

70. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Незалежний аудитор. – 2012. – №6. – С. 56-57. – Режим доступу: [http://n-auditor.com.ua/ru/component/na\\_archive/459.html?view=material](http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/459.html?view=material)

71. Тандберг Э. Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе : рабочий документ МВФ 2008 г. / Эивинд Тандберг, Миа Павешич-Шкер леп [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gosman.ru/>

72. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

73. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59.

74. Фаріон А. Основні існуючі протиріччя поняття щодо суб'єктного складу державного сектора України в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку / А. Фаріон // Галицький економічний вісник. – 2012. – №6(39). – С. 103-112

75. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 75-81. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2014\\_2\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2014_2_13).

76. Хорунжак, Н. М. Інновації в оплаті праці працівників органів місцевого самоврядування: економічний та обліковий зміст [Текст] / Н. М. Хорунжак // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в

Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня-01 червня 2018 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. – С.144-147.

77. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ та їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. Збірник наукових праць / Серія економічна. – Львів: Львівська комерційна академія, 2011. – Випуск 36. – С. 420-425.

78. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. – Житомир. – 2009. – №2 (48). – С. 131-133.

79. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидєєва. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.

80. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

81. Яцишин С. Р. Облікова політика : навч. посібник / С. Р. Яцишин // Тернопіль: МП "ТАЙП", 2010р. – 126 с.

82. Яцишин С.Р. Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). Ч. 4. – Луцьк, 2012. – С. 491-498. 86

83. Яцишин С.Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства / С. Яцишин // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 6, 2015. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137>.

84. Яцишин С.Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / С.Р. Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України: матеріали Міжнародної науково-

практичної конференції. Львів, 28-29 листопада 2014 року / ГО "Львівська економічна фундація". – Львів : ЛЕФ, 2014. – Ч.3. – С.115- 118.

85. Яцишин С.Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.

86. Яцишин С.Р. Нормативне регулювання питань необхідності формування облікової політики / С. Яцишин // Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції "Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України" / 27-28 жовтня 2011 р. – Тернопіль, 2011. – С. 343-346.

87. Яцишин С.Р. Об'єктивна необхідність та нормативно правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції "Облік і контроль у контексті євроінтеграції" 14- 15 квітня 2009р. – Тернопіль, 2009. – С. 30-34.

88. Яцишин С.Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / С.Р. Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції, 16-17 травня 2014 р. / Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152.

89. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / С.Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліковоінформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.181-182.

90. Herworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom / N. Her - worth // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmp/>.

## **ДОДАТКИ**