

УДК 657.222

Т.І. Хомуляк, к.е.н., доц.
Університет банківської справи НБУ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В УМОВАХ СЬОГОДЕННЯ

Розглянуто передумови та існуючі проблеми щодо модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Окреслено труднощі, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог. Розглянуто конкретні невідповідності, що мають місце у нормативних актах з питань регулювання бюджетного обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетні установи, положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС).

Постановка проблеми. Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання в бюджетних установах. Необхідність їх вирішення актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до уніфікації та модернізації обліку. Ці процеси в бюджетній сфері зустрічаються з проблемою неузгодженості категорій, що подаються у різних законодавчих актах. Це, в свою чергу, має негативний вплив не лише на організацію обліку, а й на таку його характеристику як прозорість та зрозумілість. При переході до ринкових відносин суттєво змінюється роль та значення держави в управлінні соціально-економічними процесами, актуальними є питання налагодження бухгалтерського обліку установ, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Сьогодні стоїть завдання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Тому перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є позитивним та необхідним кроком. Реалізація політики держави в напрямку інтеграції країни в світове співтовариство вимагає адаптації економічної інформації до міжнародних вимог та стандартів, і перш за все облікової інформації. Однією з умов ефективної адаптації є приведення методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до встановлених норм та вимог за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі необхідний для підвищення прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених на сьогоднішній час фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надаються.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями сучасного стану вітчизняної облікової системи у державному секторі, зокрема щодо ефективності впровадження міжнародного досвіду, займалися такі видатні вчені-економісти, як: Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліна та інші. Однак досліджуючи дану проблематику, невирішеними залишаються питання методологічного та організаційного характеру щодо обліку в бюджетній сфері, а також ефективності й дієвості запроваджуваних змін.

Мета статті – комплексне дослідження впливу запроваджуваних змін на систему бюджетного обліку та виявлення проблемних моментів, які при цьому виникають.

Викладення основного матеріалу. Реформування вітчизняного бухгалтерського обліку в бюджетній сфері стикається з проблемами методологічного та організаційного характеру. Перші – пов'язані з необхідністю ухвалення рішення, чи слід міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) включити в національну нормативну базу бухгалтерського обліку або піти шляхом розробки національних стандартів, що не будуть суперечити МСФЗ. Другі – пов'язані з вибором шляху та варіантів реформування. Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – характерна риса економічних систем найрозвинутіших країн світу. Вплив на ринкове середовище, підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в економічно-розвинених країнах здійснюється за безпосередньою участю держави. Бухгалтерський облік є частиною такої інформаційної системи господарської діяльності підприємства, організації, установ, а з одного боку, інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом.

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

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в нашій країні ще недостатньо розвинені, тому правове забезпечення цього процесу є недосконале, містить ряд суперечностей та неузгодженостей.

До прикладу, в статті 6 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» однозначно наголошується, що в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку з метою створення єдиних правил ведення обліку, складання фінансової звітності та їх вдосконалення. При цьому регулювання питань методології покладається на Міністерство фінансів, яке затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На Національний банк України, Державне казначейство України покладається встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності відповідно в банках, бюджетних установах та про виконання державних бюджетів. У компетенцію міністерств та інших центральних органів виконавчої влади віднесена розробка на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування. Такий порядок часто приводить до неузгодженості трактування певних норм та положень чи спотворення подання інформації взагалі. З наведеного вище випливає, що державне регулювання бухгалтерського обліку тлумачиться в Законі як затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та розробка методичних рекомендацій. Суб'єктами державного регулювання є, відповідно, Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади.

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

Виконання статті 6 Закону на практиці, аналізуючи чинну нормативну базу бухгалтерського обліку в Україні, не виконується. Оскільки норми П(С)БО стосуються обліку суб'єктів господарювання, крім банків та бюджетних установ [1]. Хоча дана норма періодично змінюється, про що мова піде далі, то розповсюджуючи дію окремих П(С)БО на державні підприємства, то припиняючи її. Вивчення нормативної бази бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка створена Національним банком та Державним казначейством, свідчить про те, що методологічні основи обліку регламентують самостійно за допомогою інструкцій, які, по суті, є методичним забезпеченням.

Проте поступово спостерігається певне усунення розбіжностей. Наприклад, щодо питань методології обліку в державному секторі з врахуванням стратегії модернізації його обліку, ряд нових положень та документів розроблено власне Міністерством фінансів, а не Державним казначейством і поступово відбувається заміна документів, виданих останнім.

Для вирішення питань модернізації бюджетного обліку та проведення повноцінного його реформування урядом затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (Стратегія) [2].

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

Основними напрямками модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі є:

- удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту в системі органів казначейства як основний фактор модернізації державного бухгалтерського обліку;
- запровадження методу нарахувань у державному секторі та застосування інформаційних технологій при реформуванні управління державними фінансами;
- управління людськими ресурсами як фактор впровадження змін у контексті реформування бухгалтерського обліку в державному секторі;
- інтегрування плану рахунків бюджетного обліку із бюджетною класифікацією;

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

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

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

Напрацювання бухгалтерської архітектури передбачає:

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

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

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

Проїлюструємо, що стало передумовою до запровадження Стратегії та які труднощі виникають на цьому шляху.

Стандартизація бухгалтерського обліку як на міжнародному рівні, так і в Україні відбувається в межах корпоративного, державного секторів малого та середнього бізнесу. Для окремих галузей, наприклад, сільського господарства, банківської справи, страхового бізнесу, фінансових операцій розробляються окремі стандарти для обліку специфіки діяльності. Слід зазначити, що створювані системи обліку не є автономними концептуально. Всі вони базуються на єдиній методології, але в організаційному плані є відокремленими, оскільки мають різне нормативне забезпечення, істотні особливості поточного обліку, нюанси в змісті фінансової звітності.

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

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

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

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

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

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

Передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є такі.

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

Друга передумова модернізації полягає у застосуванні різних методів ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні в бюджетному обліку застосовується касовий метод, а в майновому – метод нарахувань. Звичайно, якщо проаналізувати прийняті національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, то можна дійти до висновку, що в найближчій перспективі бюджетний облік чекає перехід до методу нарахування теж, хоча у зв'язку з цим потребує доопрацювання значна частина нормативної бази з обліку в бюджетній сфері.

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

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

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

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

Звичайно, що на сьогодні вже досягнуто певних результатів від запровадження згаданої стратегії, на окремих із них ми зупинимось, проте ще є ряд проблем, які очікують негайного вирішення.

Однією з ключових змін стала нова редакція Бюджетного кодексу України, відповідно до якої, в ст. 43, 56, 58 закріплено порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності органами Державного казначейства України та бюджетними установами з дотриманням національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку, а також уточнено ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо вказаної позиції [3].

Ще однією, не менш важливою передумовою, є затвердження дев'ятнадцяти національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які мали почати діяти з 1 січня 2013 р. Проте через значні розбіжності у положеннях цих стандартів та трактуванням нормативно-правових актів у сфері регулювання бюджетного обліку, відтерміновано початок їх дії до 1 січня 2015 р. Бюджетним кодексом України (ст. 56) і Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст. 8) закріплено права Кабінету Міністрів України щодо встановлення завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських служб, порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних установах та вимоги щодо їхнього професійно-кваліфікаційного рівня. Варто акцентувати, що під контрольованими й фінансово залежними суб'єктами за всіма підсекторами слід розуміти установи та організації, які утворені відповідними органами влади і перебувають на їхньому фінансовому забезпеченні (отримують асигнування з відповідних бюджетів). Фактично згадані складові є аналогами органів виконавчої і законодавчої влади всіх рівнів, бюджетних установ та державних соціальних цільових фондів, які є суб'єктами бухгалтерського бюджетного обліку.

Повертаючись до Стратегії модернізації, державний сектор окреслює таких суб'єктів бухгалтерського обліку: Міністерство фінансів, що здійснює державну політику в сфері бухгалтерського обліку, розпорядників бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які

забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» закріплено дещо скорочений їх склад – розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [4].

На сьогодні спостерігається три різних підходи щодо неоднозначності ідентифікації суб'єктів державного сектора, які у загальному вигляді можна представити так:

- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що належать додержавного сектора;
- суб'єкти державного сектора – підприємства, організації та установи, що належать як додержавного, так і до комунального сектора;
- суб'єкти державного сектора – це державні підприємства і всі бюджетні установи та організації України.

Така нечіткість трактувань створює суттєві труднощі в позиціях ідентифікації певних економічних категорій. Порівнюючи варіанти наведеної вище структури з легітимним складом державного сектора України, бачимо повну відповідність першого варіанта законодавчо закріпленим положенням та необхідності спростування другого підходу, оскільки в ст. 22 Господарського кодексу України зафіксовано, що суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Повноваження суб'єктів управління у державному секторі економіки – Кабінету Міністрів України, міністерств, інших органів влади та організацій щодо суб'єктів господарювання визначаються законом. Держава реалізує право державної власності у державному секторі економіки через систему організаційно-господарських повноважень відповідних органів управління щодо суб'єктів господарювання, що належать до цього сектора і здійснюють свою діяльність на основі права господарського відання або права оперативного управління» [5]. Третій варіант трактування складу суб'єктів суперечить положенням як ст. 22, так і ст. 24 згаданого нормативного акта, оскільки бюджетні установи й організації мають як державну, так і комунальну природу створення та фінансового забезпечення і не можуть однозначно бути ідентифіковані в межах тільки одного з цих секторів. Гармонізація всіх елементів економічної системи України зі світовими положеннями і показниками мега- та мезоекономічних рівнів потребує розгляду питання ідентифікації державного сектора в контексті загальноприйнятих міжнародних підходів.

Повертаючись до внесення змін щодо розповсюдження певних П(С)БО на бюджетну сферу, варто зазначити, що своїм наказом від 30.11.2009 року № 1396 Мінфін України вніс зміни, згідно з якими стандарти поширюються на порядок ведення обліку окремих об'єктів у бюджетних установах та фондах державного страхування. Крім цього, наказом Мінфіну України від 28.12.2009 р. № 1541 затверджено Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», а також інші положення для державного сектора України, дію яких, як вже згадувалося, відтерміновано до 1 січня 2015 року.

У зв'язку з загальномасштабним реформуванням облікової системи, наказ № 1396 з часом втратив свою чинність на підставі наказу № 1591 від 9 грудня 2011 року. Звичайно, що логіка у відміні поширення норм звичайних П(С)БО на бюджетну сферу очевидна, оскільки більшість їх положень абсолютно не притаманна бюджетним організаціям. У першу чергу, в основу всіх П(С)БО закладено принцип нарахування, а у старій і діючій на сьогодні методиці бюджетного обліку – касовий метод. Це ж стосується й формування собівартості основних засобів та інших необоротних і оборотних активів, невідповідності цінової межі віднесення активів до цих груп положенням Податкового кодексу України (ПКУ) та інші. Невідповідність у порядку й методиці нарахування зносу тощо.

Враховуючи це, Міністерство фінансів України (МФУ) своїм наказом від 26.06.13 р. № 611 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» затвердило Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Звичайно на сьогодні воно багато чого прояснило в обліку необоротних активів, зблизило його з нормами ПКУ. Проте важко зрозуміти доцільність введення такого нормативного акта, коли вже є готове положення для державного сектора затвержене наказом МФУ № 1202 від 12.10.2010 р. «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі», яким було затверджено національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», яке на даний момент чекає впровадження у 2015 році.

У цей же час облік запасів досі регламентовано інструкцією, встановленою наказом Державного казначейства України (ДКУ) від 08.12.00 р. № 125 «Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ», а окремих їх об'єктів ще нормативними документами колишнього СРСР. Наприклад, облік медикаментів та перев'язувальних засобів здійснюється в даний час за наказом колишнього Міністерства охорони здоров'я СРСР від 02.06.87 р. за № 747 «Об утверждении Инструкции

по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, состоящих на Государственном бюджете СССР». До перелічених документів є ряд запитань, особливо в світлі перспективи застосування методу нарахування при переході на стандарти обліку для державного сектора. Так сьогодні, згідно зі ст. 51 Бюджетного кодексу України, установа повинна оплачувати товари, роботи, послуги лише після їхнього одержання, тобто повністю виключається сам факт допущення дебіторської заборгованості в бюджетній установі. Однак на практиці ніхто з господарюючих суб'єктів наперед товари не відпускає, у зв'язку із чим, бюджетним установам доводиться брати наперед накладну для того, щоб оплатити взятий рахунок. Таким чином, бюджетні установи дуже ризикують або не одержати товар у випадку непорядності продавця, або виявлення недостачі товару під час інвентаризації, ревізії, перевірки, тому що за даними бухгалтерського обліку на підставі накладної відбувається оприбуткування неодержаного ще товару.

Нове національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» передбачає застосування таких поширених методів оцінки їх вибуття, як ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Запровадження цих норм наказом № 1396 було передчасним і необдуманим, оскільки навіть на сьогодні облікова база пристосована лише до методу середньозваженої оцінки. Цим стандартом також передбачено, що у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про балансову вартість запасів, відображених за відновлювальною вартістю.

Враховуючи ці зміни, варто об'єднати картки аналітичного обліку і фактичних видатків в одну Книгу, наприклад, Книгу обліку касових і фактичних видатків, що дозволило б оперативніше виявляти допущені помилки в обліку витрат шляхом проведення щомісячної звірки касових і фактичних витрат й прискорило складання місячної і квартальної.

Також цікавий і суперечливий факт вимальовується із застосуванням плану рахунків бюджетних установ. Згадуваним вище наказом № 611 затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який діє сьогодні. А вже 31.12.2013 року наказом № 1203 МФУ затверджує новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з чотиризначними кодами рахунків та абсолютно новою класифікацією, що перебуває на стадії запровадження. Між прийнятими нормативними актами не минуло й півроку.

Отже, бачимо неабияку активність з боку Міністерства фінансів на шляху реалізації прийнятої стратегії, але, як видно, все робиться поспіхом та не завжди доцільним й ефективним шляхом.

Висновки. Для вирішення проблеми реформування бухгалтерського обліку в Україні необхідно зробити вибір на користь державного регулювання вказаних процесів.

Перехід від національних до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути поступовим і цілеспрямованим процесом. Усунення невідповідності вітчизняної облікової системи повинно відбуватися послідовно з потребами економіки без порушення цілісності всієї системи. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектора (МСФЗДС) вимагає узгодження їх норм з чинною національною законодавчою базою, а створення законодавчих та організаційних передумов їх запровадження слід врегульовувати порядком застосування останніх. Бо швидкопоруч підігнані нормативні акти, які не були підготовані за період 2007–2013 років, виглядають у певних своїх положеннях сумнівними та суперечливими.

Тому лише гармонічне поєднання впровадження МСФЗДС з реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні з точки зору фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення, доступності навчання для відповідних фахівців з погляду рівня оплати, підконтрольності виконання попередньо затверджених заходів, створення системи підвищення кваліфікації бухгалтерів може забезпечити їх професійне та якісне запровадження у систему обліку державних підприємств.

Список використаної літератури:

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34.
3. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III.
4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

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

Наукові інтереси:

– сучасні системи обліку.

Тел.: (067)673–85–17.

E-mail: taryh@yandex.ru.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2014