

## СТРАТЕГИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ УКРАИНЫ И СОСТОЯНИЕ ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

*В связи с необходимостью унификации информационного обеспечения функционирования системы государственных финансов в Украине и приведение их в соответствие с Международными стандартами учета для государственного сектора осуществляется модернизация бухгалтерского учета в государственном секторе. В статье проведен анализ направлений и задач, определенных в Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе Украины, а также состояния их реализации на современном этапе*

**Ключевые слова:** модернизация учета в государственном секторе, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, план счетов, бухгалтерская служба, стратегия модернизации

**Постановка проблемы.** Функционирование системы государственных финансов в Украине, как и в любой другой стране мира, осуществляется для обеспечения выполнения государством ряда важных функций. Результаты использования финансовых ресурсов государства должны адекватно отражать движение бюджетных средств, состояние государственных активов и обязательств по бюджетным средствам. Это требует существования отлаженной системы бухгалтерского учета, которая способна продуцировать полную и достоверную информацию относительно указанных процессов.

Интеграция на макроуровне информации о выполнении сводного бюджета в целом должна осуществляться на основании единых методологических подходов к отчетности и бухгалтерского учета исполнения смет распорядителей бюджетных средств. Современная система учета в государственном секторе показала определенное несоответствие требованиям времени. Субъекты государственного сектора, несмотря на осуществление основной деятельности за счет бюджетного финансирования, функционируют в условиях развития рыночной среды в Украине, и вынуждены это учитывать при осуществлении планирования, бухгалтерского учета и формирования отчетности. Это и обуславливает необходимость реформирования бюджетного учета.

**Анализ результатов последних исследований и публикаций.** В Украине теоретическим, методологическим, методическим и организационным аспектам учета в бюджетных учреждениях значительное внимание уделяют такие ученые, как Атамас П.И., Бутинець Ф.Ф., Гизатулина Л.В., Джога Р.Т., Ефименко Т.И., Канцуров А.А., Ловинская Л.Г., Свирко С.В., Сушко Н.И., Чечулина А.А., чьи научные наработки осуществили весомый вклад в становление и развитие бюджетного учета. Однако стремительные изменения бюджетного законодательства и необходимость приведения учета в государственном секторе к международным стандартам обуславливают постановку новых задач для научных исследований в данной сфере.

**Целью статьи** является анализ направлений и задач, определенных в Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе Украины, а также состояния их реализации на современном этапе.

**Изложение основного материала.** Гармонизация отечественного учета в государственном секторе с международными стандартами осуществляется в Украине согласно Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе Украины, утвержденной Постановлением Кабинета Министров Украины от 16 января 2007 г. № 34 [10].

Основными направлениями реализации указанной Стратегии являются:

- совершенствование системы бухгалтерского учета;
- совершенствование системы финансовой отчетности и отчетности об исполнении бюджетов;
- создание унифицированной организационной и информационной учетной системы [10].

По первому направлению планом мероприятий по модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 – 2015 годы было предусмотрено подготовку, в целях обеспечения развития системы бухгалтерского учета в государственном секторе, предложений по внесению изменений в Бюджетный кодекс Украины, Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" и другие нормативно-правовые акты, в том числе по установлению единых подходов и требований к организации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях [10]. 8 июля 2010 был утвержден Бюджетный кодекс Украины в новой редакции, который содержит ряд положений по бухгалтерскому учету и отчетности о выполнении государственного бюджета Украины. В частности, предусмотрено, что регулирование вопросов методологии бухгалтерского учета и отчетности о выполнении бюджетов осуществляется Министерством финансов Украины [2]. В Кодексе также отмечается, что бюджетные учреждения ведут бухгалтерский учет в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета и другими нормативно-правовыми актами по ведению бухгалтерского учета в порядке, установленном Министерством финансов Украины [2].

Собственно разработки национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе являются одним из ключевых направлений совершенствования системы бухгалтерского учета в государственном секторе согласно Стратегии [10]. Шестнадцать стандартов, соответствующих международным, утверждены Министерством финансов Украины. Это, в частности, такие стандарты, как:

- 101 "Представление финансовой отчетности";
- 102 "Консолидированная финансовая отчетность";
- 103 "Финансовая отчетность по сегментам";
- 105 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции"
- 121 "Основные средства";
- 122 "Нематериальные активы";
- 123 "Запасы";
- 124 "Доходы";
- 125 "Изменения учетных оценок и исправление ошибок";
- 126 "Аренда";
- 127 "Уменьшение полезности активов";
- 128 "Резервы, условные обязательства и условные активы";
- 129 "Инвестиционная недвижимость";
- 130 "Влияние изменений валютных курсов";
- 131 "Строительные контракты";
- 132 "Выплаты работникам".

Указанные стандарты утверждены приказами Министерства финансов Украины № 1541 от 28.12.09 [8], № 1202 от 12.10.10 [5], № 1629 от 24.12.10 [6], № 1022 от 11.08.11 [7], № 1798 от 29.12.11 [4], № 52 от 25.02.12 [9] и начнут действовать с 1 января 2013 г. В определенной мере они содержат положения, новые для бюджетного законодательства Украины, что требует дальнейших научных исследований и должного обоснования.

В Украине продолжается разработка единого плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе, гармонизированного с бюджетной классификацией. Разработка такого плана счетов обусловлена тем, что в настоящее время в государственном секторе Украины бухгалтерский учет ведется в двух разрезах – учет исполнения бюджета (ведется Государственной казначейской службой) и учет исполнения смет распорядителей бюджетных средств. Согласно такому разделению используются два разных плана счетов – Плансчетов бухгалтерского учета выполнения государственного и местных бюджетов [12] и План счетов бухгалтерского учета исполнения смет распорядителей бюджетных средств [11].

Единый план счетов должен быть гармонизирован с бюджетной классификацией, основываться на методе начислений и обеспечивать формирование национальных счетов. Для обеспечения интеграции бюджетной классификации с планом счетов и внедрения метода начислений, в первую очередь, нужно привести экономическую классификацию в соответствие с требованиями Статистики государственных финансов [18, с. 300].

Государственной казначейской службой Украины разработана структура Единого плана счетов бухгалтерского учета государственного сектора, состоящая из девяти классов:

- 1 класс – Нефинансовые активы;
- 2 класс – Финансовые активы;
- 3 класс – Средства бюджетов и распорядителей бюджетных средств;
- 4 класс – Расчеты;
- 5 класс – Капитал и финансовый результат;
- 6 класс – Обязательства;
- 7 класс – Поступления;
- 8 класс – Расходы;
- 9 класс – Внебалансовые счета [19].

В контексте исполнения Стратегии развития государственной статистики Украины на период до 2012 года [17] с целью приведения Экономической классификации расходов бюджета в соответствие Международным стандартам были внесены изменения также в Экономическую классификацию расходов бюджета, которые вступят в силу с 01.01.2013 г. [3].

Концептуальных изменений классификация не претерпела. Расходы делятся на Текущие расходы (код 2000) и Капитальные расходы (код 3000). Изменились названия и состав отдельных кодов низшего порядка.

Относительно второго направления реализации Стратегии модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе – совершенствование системы финансовой отчетности и отчетности о выполнении бюджетов, планом мероприятий предусмотрено, в частности, пересмотр существующих форм финансовой отчетности и отчетности о выполнении бюджетов, а также показателей исполнения бюджетов и смет бюджетных учреждений и государственных целевых фондов; разработку, утверждение и применение национальных положений (стандартов) финансовой отчетности в государственном секторе.

Результатом выполнения такой задачи стало утверждение Порядка составления финансовой и бюджетной отчетности распорядителями и получателями бюджетных средств [14]. Бюджетным кодексом и указанным Порядком [14] предусмотрено, что отчетность о выполнении Государственного бюджета Украины (смет бюджетных учреждений) включает финансовую и бюджетную отчетность.

Финансовая отчетность составляется в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета. Бюджетная отчетность отражает состояние выполнения бюджета, содержит информацию в разрезе бюджетной классификации [2]. Следует отметить, что состав и порядок заполнения финансовой отчетности в соответствии с действующим порядком [14] в настоящее время не отвечает требованиям

Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 101 “Представление финансовой отчетности”, которое вводится в действие с 2013 года. Однако в этом направлении проводится работа Министерством финансов Украины относительно приведения существующих законодательных норм в соответствие с принятыми Национальными стандартами.

Важным направлением Стратегии модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе является создание унифицированной организационной и информационной учетной системы.

Ключевыми мероприятиями по этому направлению являются:

1. Нормативно-правовое урегулирование вопроса относительно функционирования финансово-бухгалтерских служб субъектов государственного сектора, в том числе главных бухгалтеров.

2. Внесение изменений в нормативно-правовые акты по реализации в полном объеме полномочий органов Государственного казначейства при осуществлении ими контроля бюджетных полномочий при зачислении поступлений, принятии обязательств и проведении платежей.

3. Создание информационно-аналитической системы мониторинга исполнения бюджетов в режиме реального времени на базе единого плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе и в соответствии с бюджетной классификацией.

4. Унификация программного обеспечения, используемого субъектами государственного сектора, с целью обеспечения обмена информацией между Минфином, органами Государственного казначейства и субъектами государственного сектора с использованием баз данных и информационных систем.

5. Организация обучения специалистов органов Государственного казначейства, Минфина национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе.

6. Проведение семинаров, конференций, консультаций для работников финансово-бухгалтерских служб бюджетных учреждений и государственных целевых фондов.

7. Организация повышения квалификации руководителей финансово-бухгалтерских служб [10].

По поводу состояния выполнения указанных плановых заданий следует отметить, что весомым шагом в данном направлении является принятие Постановления Кабинета Министров Украины “Об утверждении Типового положения о бухгалтерской службе бюджетного учреждения” от 26 января 2011 № 59 [15], которое определяет задачи и функциональные обязанности бухгалтерской службы бюджетной организации, полномочия ее руководителя – главного бухгалтера и требования к его профессионально-квалификационному уровню.

Начиная с 2013 года Государственным казначейством будет осуществляться оценка исполнения главным бухгалтером бюджетного учреждения исполнения своих полномочий согласно утвержденного Порядка [13].

Весьма актуальными в этом контексте являются научные исследования отечественных ученых проф. Чумаченко М.Г. и проф. Свирко С.В. [20] по отношению к новому в Украине понятию “контролерство”. Опираясь на зарубежные научные работы, в частности на труд Брайана Патрика Грина “Контролерство: другой уровень профессиональной подготовки по бухгалтерскому учету” [21], ученые отмечают, что по определению профессора Грина контроллер, в переводе на русский “главный бухгалтер-аналитик”, обрабатывает и анализирует текущую достоверную финансовую информацию, вследствие чего компания получает возможность качественно совершенствовать определенные позиции своей деятельности; бухгалтерский учет при этом играет роль “зеркала заднего вида”, который освещает информацию прошедшего времени. Контроллеру

отводится роль “прожектора бизнеса”, который смотрит в будущее; его основной задачей выступает формирование бизнес достижимой цели компании [21, с. 357].

Такой подход целесообразно использовать для совершенствования организации бухгалтерского учета в государственном секторе. Необходимость его применения обусловлена еще и тем, что на современном этапе в бюджетной системе Украины требует усовершенствования не только бухгалтерский учет, но и в значительной степени контроль и финансовое управление. В связи с этим главные бухгалтеры бюджетных учреждений должны не только констатировать результаты выполнения сметы и

финансовое состояние учреждения, но и принимать адекватные управленческие решения относительно целевого и эффективного использования бюджетных средств в соответствии к функциональному назначению бюджетного учреждения.

Также в контексте модернизации бухгалтерского учета статьей 112 Бюджетного кодекса Украины [2] определены полномочия Государственной казначейской службы Украины по контролю за соблюдением бюджетного законодательства, которые являются более широкими по сравнению с предыдущей редакцией Бюджетного кодекса (табл. 1).

Таблица 1. Полномочия Государственной казначейской службы Украины по контролю за соблюдением бюджетного законодательства

Редакция Бюджетного кодекса Украины от 21.06.2001 [1]	Редакция Бюджетного кодекса Украины от 08.07.2010 [2]
Осуществление бухгалтерского учета всех поступлений и расходов Государственного бюджета Украины	Контроль ведения бухгалтерского учета всех поступлений и расходов государственного бюджета и местных бюджетов, составления и подачи финансовой и бюджетной отчетности
Осуществление контроля соответствия платежей взятым обязательствам и бюджетным ассигнованиям	Контроль бюджетных полномочий при зачислении поступлений бюджета
Установление единых правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности о выполнении бюджетов, смет, издание инструкций по этим вопросам и осуществления контроля их соблюдения	Контроль соответствия принятых бюджетных обязательств распорядителями бюджетных средств соответствующим бюджетным ассигнованиям, паспорту бюджетной программы (в случае применения программно-целевого метода в бюджетном процессе)
	Контроль соответствия смет распорядителей бюджетных средств показателям росписи бюджета
	Контроль соответствия платежей принятым бюджетным обязательствам и соответствующим бюджетным ассигнованиям
	Обеспечение организации и координации деятельности главных бухгалтеров бюджетных учреждений и контроль выполнения ими своих полномочий путем оценки их деятельности

Расширение круга задач Государственной казначейской службы по контролю соблюдения бюджетного законодательства направлено на реализацию в полном объеме полномочий органов Казначейства при осуществлении ими контроля бюджетных полномочий при зачислении поступлений, принятии обязательств и проведении платежей. Для выполнения этой задачи также принят Указ Президента Украины “О Положении о Государственной казначейской службе Украины” № 460/2011 от 13 апреля 2011 года [16], согласно которому Государственная казначейская служба Украины является центральным органом исполнительной власти, деятельность которого направляется и координируется Кабинетом Министров Украины через Министра финансов Украины.

В разработке находится информационно-аналитическая система мониторинга исполнения бюджетов в режиме реального времени, а также унифицированное программное обеспечение обмена информацией между Минфином, органами Казначейства и субъектами государственного сектора.

В контексте перехода на новые стандарты учета в государственном секторе важными мероприятиями являются семинары, конференции, консультации, которые позволяют обучать и повышать квалификацию руководителей и работников финансово-бухгалтерских служб бюджетных учреждений и государственных целевых фондов. На данном этапе такие мероприятия проводятся в достаточно ограниченном объеме и посвящены текущим изменениям законодательства. Но с приближением 2013 года – года вступления в силу Национальных стандартов, проведение семинаров и конференций будет необходимо в более широких масштабах.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Безусловно, позитивным шагом в совершенствовании информационного обеспечения финансового управления бюджетными ресурсами государства является модернизация бухгалтерского учета в государственном секторе. Пошаговая ее реализация путем осуществления комплекса предусмотренных мероприятий позволит вывести отечественную систему бюджетного учета на качественно новый уровень и привести ее к требованиям современной рыночной среды.

#### Список использованной литературы:

1. Бюджетный кодекс Украины от 21.06.2001 № 2542-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.
2. Бюджетный кодекс Украины от 08.07.2010 № 2456-VI [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Про внесення змін до бюджетної класифікації: приказ Міністерства фінансів України от 26.12.2011 № 1738 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF11130.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11130.html).
4. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: приказ Міністерства фінансів України № 1798 от 29.12.11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.
5. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Приказ Міністерства фінансів України от 12.10.10 № 1202 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0107-10>.
6. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: приказ Міністерства фінансів України от 24.12.2010 № 1629 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
7. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 “Вплив змін валютних курсів”: приказ Міністерства фінансів України № 1022 от 11.08.11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: приказ Міністерства фінансів України от № 1541 от 28.12.09 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
9. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”: приказ Міністерства фінансів України № 52 от 25.02.12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12>.
10. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: постановление Кабінету міністрів України

от 16.01.2007 р. № 34 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>. 11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: приказ Главного управления Государственного казначейства Украины от 10.12.1999 № 114 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>. 12. Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : приказ Главного управления Государственного казначейства Украины № 137 от 24.12.97 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0137201-97>. 13. Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : приказ Министерства финансов Украины от 01.12.2011 № 1537 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>. 14. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: приказ Государственного казначейства Украины № 44 от 24.01.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>. 15. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: постановление Кабинета Министров Украины от 26.01.2011 № 59 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>. 16. Про Положення про Державну казначейську службу України: указ Президента Украины № 460/2011 от 13.04.2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>. 17. Про схвалення Стратегії розвитку державної статистики

України на період до 2012 року : распоряжение Кабинета Министров Украины от 5.11.2008 № 1413-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1413-2008-%D1%80>. 18. Сушко Н.І. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі. Ч.3: Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н.І. Сушко, Л.В. Гізатуліна, О.П. Куценко. – К.: Аграрна наука, 2009. – 336 с. 19. Сушко Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.І. Сушко // Державний бухгалтер & Аудитор. – № 1. – 2011. – С. 11-17. 20. Чумаченко М. Г. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу / М.Г. Чумаченко, С.В. Свірко// Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана . – Вип. 15. – 2010, С. 352-365. 21. Green Brian Patric, Caplan John. Controllershship: The Other Accounting Career[Электронный ресурс]. – Режим доступа:<http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershshipTheOtherAccountingCareer.pdf>

ДОРОШЕНКО Елена Александровна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры учета и аудита Национального университета водного хозяйства и природопользования.

Научные интересы:

– проблемы учета и контроля хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Статья поступила в редакцию: 23.08.2012 г.