

С.В. Свірко, д.е.н., проф.**М.Ю. Самчик, здобувач***Житомирський державний технологічний університет*

БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ: НОВАЦІЇ ХХІ СТ.

У дослідженні розглянуто підсумки модернізації бюджетного обліку в Україні: опрацьовано її суб'єктно-об'єктне поле та причини у вигляді вихідних проблемних положень, сукупність визначених Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі завдань, сформовано коротку характеристику національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, здійснено порівняння їх з існуючими вітчизняними обліковими підходами та міжнародною практикою, закріплено у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора, надано характеристику плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його структури, висвітлено оновлені позиції організації роботи облікових працівників у бюджетних установах. Зроблено висновки про значущість проведених заходів і висловлено пропозиції щодо подальшого реформування бюджетного обліку в контексті розвитку підсистеми управлінського обліку в цілому та обліку витрат зокрема.

Ключові слова: *бюджетний облік; бухгалтерський облік у секторі загального державного управління; національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі; план рахунків; модернізація.*

Постановка проблеми. Бюджетний облік в Україні перебуває на етапі активного реформування, що є органічним у контексті як процесів макро-, так і мега- економічного рівнів. На тлі процесів глобалізації та світової економічної інтеграції, в умовах подальшого розвитку інституційних позицій світової економіки, гармонізації світових облікових підходів у секторі державного управління постало питання про створення дієвого цілісного інформаційного забезпечення вітчизняної системи управління державними фінансами на основі загальновідомих світових інструментів стандартизації економічної інформації.

Загалом, будь-яка видозміна економічних процесів, явищ, інституцій потребує вагомої організаційної роботи і планування, що враховують етапи первинної підготовки, планування, розробки та запровадження. На сьогодні фактично три із вказаних вище етапів

опрацьовані провідними методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України, за широкого сприяння вітчизняної та міжнародної облікової спільноти. 2016 рік – є роком реалізації сформованих методологічних, методичних та організаційних положень такого складного та багатовекторного комплексу, яким є на сьогодні вітчизняний бюджетний облік. В умовах остаточного завершення розробки всіх запланованих заходів, щодо реформування на межі їх практичного запровадження, доцільним є підведення певних підсумків через проведення аналізу отриманих теоретичних і, частково, практичних результатів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання реформування бюджетного обліку розглядається досить обмежено, у тому числі і через відсутність широкого кола вчених-обліковців із цього напрямку. Втім, незначна кількість публікацій компенсується високим професіоналізмом основних учасників наукової дискусії, а саме: Л.В. Гізатуліної, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцурова, Є.В. Калюги, І.О. Кондратюк, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, А.І. Фаріон, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакової та інших [1–12]. Як засвідчує аналіз активізація публікацій з проблематики реформування бюджетного обліку припадає на 2009–2013 роки. Втім, останні два роки вирізняються певними досить значними результатами, що потребують додаткового опрацювання та осмислення.

Викладення основного матеріалу. Попри вагомі кроки на теренах національної облікової системи в цілому та бюджетного обліку зокрема, що відбулися з моменту набуття Україною незалежності, кардинальні його видозміни, призначені перетворити цей комплекс на високоефективну підсистему бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, фактично було розпочато прийняттям Постанови Кабінету Міністрів № 34 від 16.01.2007 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки» (далі – Стратегії модернізації) [13]. На меті вказаних перетворень було наближення вітчизняного бюджетного обліку до світових підходів статистики та обліку, що зазначені у Керівництві за статистикою державних фінансів – 2001, Системи національних рахунків – 1993, а також, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору [14, 21]. Насамперед, як зазначено нормативним документом, вперше були чітко визначено складові та суб'єкти, а також, окреслено проблеми бюджетного обліку в Україні (табл. 1) [13, 16].

*Характеристики стану бюджетного обліку
на момент початку його модернізації*

ОБ'ЄКТИ
бухгалтерський облік виконання бюджетів, бухгалтерський облік виконання кошторисів, бухгалтерський облік у фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
СУБ'ЄКТИ
органи ДКСУ, бюджетні установи, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
ПРОБЛЕМИ
законодавством чітко не ідентифіковано методи ведення бюджетного обліку – касовий та метод нарахування – в розрізі суб'єктів та об'єктів обліку
фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку
Державна казначейська служба України складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, відображеними у його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування
звітність про виконання бюджетів консолидується Казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення видатків бюджету для обробки інформації
наявність різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використання різного програмного забезпечення, а в окремих випадках, відсутність такого забезпечення
зміни, що відбулися в продовж останніх 10 років у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також, у нормативах нарахування зносу основних засобів, призвели до невідображення справедливої вартості основних засобів у бухгалтерському обліку

Відповідно до мети Стратегії модернізації визначено завдання щодо розвитку методології, вдосконалення методики та організації, зокрема: перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, що гармонізовані з міжнародними обліковими підходами, створення уніфікованого організаційного та інформаційного

забезпечення бухгалтерського обліку. Кінцеве рішення зазначених завдань у процесі досягнення визначеної мети сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий і довгостроковий періоди, в тому числі на основі програмно-цільового методу, та, так само, системи контролю за процесом виконання бюджету, що, звичайно, у підсумку забезпечить створення дієвої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Основними напрямками реалізації Стратегії модернізації визначено [13]: 1) вдосконалення системи бухгалтерського обліку (розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат; розробка та запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією); удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів (розвиток методології складання форм звітності та їх удосконалення; розробка та впровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; вдосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів із використанням сучасних інформаційних технологій); створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи (модернізація фінансово-бухгалтерських служб, забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора; адаптація бюджетної системи, створеної на основі програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами державного казначейства і іншими суб'єктами державного сектора із використанням баз даних та інформаційних систем). За кожним із вказаних вище напрямків було запропоновано відповідні заходи щодо реалізації Стратегії модернізації (табл. 2) [13, 16].

Головними результатами реалізації Стратегії модернізації мають бути [16]: розроблений і запроваджений новий план рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів

розпорядників бюджетних коштів, використання якого забезпечить прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції в державному секторі; встановлена уніфікація вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами державного казначейства та суб'єктами державного сектора; а також має бути досягнута: адаптація нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів шляхом запровадження НП (С) БОДС і НП (С) ФОГС у державному секторі; підвищення відповідальності, а також, статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку. Кінцевим результатом реалізації Стратегії модернізації має бути створена дієва інтегрована інформаційно-аналітична система забезпечення управління державними фінансами.

Таблиця 2

Основні заходи з реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України

Найменування заходу	Термін реалізації
1	2
<i>Удосконалення системи бухгалтерського обліку</i>	
Підготовка, з метою розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі, пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу, Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також, в інші нормативно-правові акти	2010
Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо обліку активів, пасивів і зобов'язань між суб'єктами бухгалтерського обліку	2007–2008
Розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП (С) БОДС)	2010–2012
Затвердження НП (С) БОДС і розробка концепції формування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010–2012

1	2
<i>Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів</i>	
Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також, показників про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007–2008
Встановлення єдиних підходів і вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів, з розробкою відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008
Розробка національних положень (стандартів) фінансової звітності в державному секторі (далі – НП (С) ФОГС)	2010–2012
Затвердження НП (С) ФОГС	2010–2012
<i>Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи</i>	
Нормативно-правове урегулювання питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора, у тому числі головних бухгалтерів	2010–2011
Нормативно-правове урегулювання питання повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007–2009
Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу	2008–2015
Уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору	2008

Розпочинаючи з викладення основних результатів Стратегії модернізації, варто зазначити, що вчені, які безпосередньо займаються проблематикою українського бюджетного обліку: Л.В. Гізатуліна, Н.І. Сушко, С.О. Левицька, Л.Г. Ловинська та інші одногосно вважають обґрунтованими визначені у Стратегії підходи до модернізації бюджетного обліку та у свою чергу однозначно позитивно оцінили проміжні результати її реалізації [4, 5, 6]. Однак, аналіз представлених у їх роботах позицій, а також, власне, Стратегії модернізації вказує на необхідність коригування назви Стратегії

модернізації на предмет досягнення узгодження із вітчизняним нормативно-правовим полем. Детально це питання було розглянуто в статті автора даної публікації, що була підготовлена у співавторстві з А.І. Фаріон, в якій аргументовано доведено, 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 замінено на «Стратегію модернізації бухгалтерського бюджетного обліку, з метою побудови системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління» [7, 14, 18]. Повертаючись до опрацювання змістовних положень результатів Стратегії модернізації, зазначимо, що 8 липня 2010 року була прийнята нова редакція Бюджетного кодексу України, згідно з якою ст. 43, 56, 58 закріплюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС, а також уточнена ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на предмет зазначеної позиції [17, 19]. Центральною позицією Стратегії модернізації варто визнати розробку НП(С)БОДС, що, фактично, підтверджується окремим переліком заходів щодо їх запровадження [13, 16] (табл. 3).

Таблиця 3

Перелік заходів щодо запровадження НП(С)БОДС

Найменування заходу	Термін реалізації
1	2
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

1	2
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 фінансово-бухгалтерських 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

На сьогодні наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 року, № 1202 від 12.10.2010 року, № 1629 від 24.12.2010 року, № 1022 від 11.08.2011 року, № 1798 від 29.12.2011 року, № 52 від 25.01.2012 року, № 568 від 18.05.2012 року затверджено 19 НП (С) БОДС, дев'ять із яких вже є чинними, а десять – набудуть чинності з 1 січня 2016 [21]. У таблиці 4 представлено просте зіставлення вказаних вище НП(С)БОДС із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС), що слугуватимуть для них основою [16, 20, 21].

Таблиця 4

Таблиця формальної відповідності НП (С) БОДС та МСБОДС*

НП(С)БОДС		МСБОДС	
№	назва	№	назва
1	2	3	4
101	«Подання фінансової звітності»	1 2 14 20 24	«Подання фінансової звітності» «Звіт про рух грошових коштів» «Події після дати звітності» «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
102	«Консолідована фінансова звітність»	6 22	«Консолідовані фінансові звіти» «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
103	«Фінансова звітність за сегментами»	18	«Звітність за сегментами»
105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
121	«Основні засоби»	17	«Основні засоби»
122	«Нематеріальні активи»	31	«Нематеріальні активи»
123	«Запаси»	12	«Запаси»

1	2	3	4
124	«Прибутки»	9 23	«Прибуток від операцій обміну» «Прибуток від необмінних операцій (податки та трансфери)»
125	«Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	3	«Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
126	«Оренда»	13	«Оренда»
127	«Зменшення корисності активів»	21 26	«Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
128	«Зобов'язання»	19	«Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
129	«Інвестиційна нерухомість»	16	«Інвестиційна нерухомість»
130	«Вплив змін валютних курсів»	4	«Вплив змін валютних курсів»
131	«Будівельні контракти»	11	«Будівельні контракти»
132	«Виплати працівникам»	25	«Виплати працівникам»
133	«Фінансові інвестиції»	7 8	«Облік інвестицій в асоційовані компанії» «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»
134	«Фінансові інструменти»	15	«Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
135	«Витрати»	5	«Витрати на позики»

*Довідка: жирним виділено НП(С)БОДС, що набрали чинності з 01.01.2015

Порівняльний аналіз змістовних положень зіставлених НП (С) БОДС і МСБОДС вказує, що НП(С)БОДС не є повним аналогом відповідних МСБОДС, хоча останні і виступають їх прототипом; однак, перерахованими НП(С)БОДС закріплено принципово нові методологічні та методичні підходи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, що максимально наближені до світових облікових підходів. З іншого боку, позиції НП(С)БОДС базуються на існуючі вітчизняній практиці господарської діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, що нормативно закріплена бюджетним та іншим законодавством України (табл. 5) [16].

Таблиця 5
Результат проведеного аналізу НП (С) БОДС щодо їх відповідності МСБОДС та чинному бюджетному законодавству України

Перелік НП(С)БОДС		Змістовні позиції НП(С)БОДС	
№ з/п	назва	зображення існуючої практики господарської та економічної діяльності, а також, бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління	новації, з метою гармонізації облікової практики суб'єктів сектору загального державного управління з МСБОДС
1	2	3	4
101	«Подання фінансової звітності»	принципи складання фінансової звітності, закріплені раніше Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; частково тезаурус, елементи якого перегукуються із зазначеним вище Законом, а також, із Бюджетним кодексом України	термінологія; склад, елементи, структура, статті фінансової звітності; розкриття інформації щодо пов'язаних сторін; положення облікової політики

1	2	3	4
102	«Консолідова на фінансова звітність»	концепція контрольованих та контролюючих суб'єктів базується на поняттях «розпорядника бюджетних коштів» і «головного розпорядника бюджетних коштів», механізм взаємодії яких прописаний у Бюджетному кодексі України	термінологія; порядок складання консолідованої звітності, за допомогою визначення обов'язків, повноважень і функцій контрольованих та контролюючих суб'єктів
103	«Фінансова звітність за сегментами»	поняття сегмента, в цілому, пов'язано із бюджетною класифікацією, закріпленою Бюджетним кодексом України; частково, поняття географічного сегмента базується на характеристиці бюджетної системи України та її устрою, закріпленій Бюджетним кодексом України; частково, поняття сегмента діяльності пов'язано із закріпленими бюджетним законодавством України поняттями видів діяльності, у тому числі видами платних послуг	термінологія; характеристика географічного сегмента, сегмента діяльності, звітного сегмента і порядок їх визначення; порядок визначення активів, зобов'язань, доходів і витрат у розрізі різних за видами (географічними і діяльністю) і значущістю (основних і додаткових) звітних сегментів

1	2	3	4
105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»		термінологія; методика коригування показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал; порядок консолідації відкоригованих звітів; розкриття інформації про вплив інфляції в примітках до фінансової звітності
121	«Основні засоби»	класифікаційні підгрупи основних засобів закріплення чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні групи; визнання і первинна оцінка основних засобів; оцінка після первинного визнання та переоцінка основних засобів; амортизація; знецінення основних засобів; розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності; розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

1	2	3	4
122	«Нематеріальні активи»	класифікаційні підгрупи нематеріальних активів, закріплені чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні класифікаційні групи; визнання і первинна оцінка нематеріальних активів; оцінка після первинного визнання і переоцінка нематеріальних активів; амортизація; знецінення нематеріальних активів; розкриття інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності
123	«Запаси»	класифікаційні підгрупи запасів, закріплені чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні класифікаційні групи; первинна оцінка запасів; оцінка запасів на дату балансу; оцінка вибуття запасів; розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності
124	«Прибутки»	класифікаційні підгрупи прибутків, закріплені Бюджетним кодексом України	термінологія; основні класифікаційні групи; визнання прибутків; оцінка прибутків; розкриття інформації про прибутки у примітках до фінансової звітності

125	«Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»		термінологія; порядок відображення в обліку зміни облікових оцінок та облікової політики, виправлення суттєвих помилок, розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
126	«Оренда»	частково залучено понятійний апарат механізму оренди, закріплений чинним бюджетним законодавством	термінологія; методика обліку фінансової та операційної оренди для орендарів та орендодавців; розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності
127	«Зменшення корисності активів»		термінологія; визнання та оцінка знецінення активів; порядок відображення в обліку відновлення корисності та знецінення активів у розрізі видів відносно процесу генерування грошових коштів; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
128	«Зобов'язання»		термінологія; визнання, оцінка зобов'язань; розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності

1	2	3	4
129	«Інвестиційна нерухомість»		термінологія; визнання та оцінка інвестиційної нерухомості; відображення в обліку зміни статусу про інвестиційну нерухомість та її вибуття; розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності
130	«Вплив змін валютних курсів»		термінологія; відображення в обліку монетарних і немонетарних статей на дату балансу; розкриття інформації про зміни валютних курсів у примітках до фінансової звітності
131	«Будівельні контракти»		термінологія; порядок визнання прибутків і витрат у продовженні виконання будівельного контракту; оцінка прибутків і витрат за будівельними контрактами; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
132	«Виплати працівникам»		термінологія; класифікаційні групи винагороди працівників; порядок визнання зобов'язань з винагороди працівників; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності

1	2	3	4
133	«Фінансові інвестиції»		термінологія; класифікаційні групи винагороди працівникам; порядок визнання зобов'язань з винагороди працівників; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
134	«Фінансові інструменти»		термінологія; класифікація фінансових інструментів; їх визнання та оцінка, хеджування; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
135	«Витрати»		термінологія; класифікація витрат у розрізі обмінних і необмінних операцій; визнання та оцінка витрат; порядок визначення вартості продукції послуг, робіт; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності

Важливим напрямком Стратегії модернізації є створення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Його розробка вимагала врахування фундаментальних положень побудови плану рахунків у контексті досягнень теорії бухгалтерського обліку та певних факторів сучасної економіки, до яких належать: – 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 в його межах усіх об'єктів бухгалтерського обліку виконання бюджетів, кошторисів та державних цільових соціальних фондів. З урахуванням вказаного вище,

методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; останній було затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 (табл. 6) [16, 22].

Таблиця 6

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	Прибутки	+	+	+
Клас 8	Витрати	+	+	+
Клас 9	Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів	–	+	+
Клас 0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	+	+	–

*Довідка: + Клас застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту;

– Клас не застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту).

В цілому, план рахунків складається з двох розділів: розділ I «Балансові рахунки» (класи 1–8); розділ II «Позабалансові рахунки» (клас 9 і клас 0). Кожен з класів враховує певну кількість синтетичних рахунків, які розподілені на субрахунки 1-го і 2-го рівня, відповідно. 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 [16].

Вагомою складовою першого напрямку Стратегії модернізації є також завдання щодо визначення повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, при цьому вивчення бюджетного законодавства засвідчує повне виконання зазначеного завдання. Так, у статті 112 Бюджетного кодексу України зазначено, що до повноважень Державного казначейства України, з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, належить здійснення контролю за [11]: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів встановленим бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним

зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. Подальша розшифровка позицій з контролю бюджетних повноважень Державного казначейства при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів реалізується через такі нормативні акти: Порядок казначейського обслуговування за доходами та іншими надходженнями державного бюджету (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 року № 43), Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 року № 938), Порядок повернення платниками помилково або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 року № 787), Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 року № 309), Порядок обслуговування державного бюджету за витратами (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 року № 1407), а також, спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 21.12.2010 № 974 / 1597 / 499 «Про взаємодію органів Державної податкової служби України, фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та / або надміру сплачених податків, зборів». Проведені кроки за цим напрямком засвідчують не лише посилення технічного контролю з боку Державної казначейської служби за використанням бюджетних коштів, а й подальший розвиток контрольної функції, власне, оновленого бюджетного обліку.

Не менш важливим напрямком Стратегії модернізації є створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що має бути забезпечено шляхом введення єдиних підходів до організації бухгалтерських служб бюджетних установ, посилення контролю Державної казначейської служби України за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами бухгалтерського обліку сектору державного управління. Для виконання цих завдань оновленим Бюджетним кодексом України (ст. 56) та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 8), закріплено права Кабінету міністрів України щодо встановлення завдань та функціональних обов'язків

бухгалтерських служб, повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних установах та вимоги щодо їх професійно-кваліфікаційного рівня [17, 19]. Ці положення отримали подальший розвиток і були реалізовані в Постанові Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», а також наказом Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011 року «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи» та № 1537 від 01.12.2011 року «Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень». Аналіз позицій цих нормативних документів дозволяє стверджувати про позитивні зрушення у сфері організації праці облікових працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які востаннє було проведено більше 30 років тому в межах єдиної радянської підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису, шляхом введення в дію нормативних актів Ради міністрів і Міністерства фінансів СРСР, відповідно, щодо питань регламентації роботи головних бухгалтерів, централізованих бухгалтерій при виконавчих органах влади та галузевих міністерств, що обслуговували відповідні установи.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Описані основні результати реалізації напрямків Стратегії модернізації надають можливість стверджувати про значну методологічної, методичної та організаційної роботу, проведену українськими фахівцями в області бюджетного обліку. Сформовані оновлені положення бюджетного обліку, як такі, що практично запроваджені, так і ті, що набудуть чинності з 2016 року, спрямовані на значне наближення теорії і практики зазначеної підсистеми українського бухгалтерського обліку до світових облікових позицій суб'єктів сектору загального державного управління. Їх остаточне запровадження до практики уможливить формування дієвої інформаційно-аналітичної підсистеми забезпечення управління сектору загального державного управління, системи управління державними фінансами, а отже, сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір. Втім, за умов постійного розвитку економічного середовища бюджетної сфери, активного залучення бюджетних установ до ринкових процесів, вимоги бюджетного законодавства щодо визначення результативності виконання бюджетних програм їх виконавцями як учасниками

бюджетного процесу, закономірного, в процесі прийняття та запровадження НП(С)БОДС, формування підсистеми фінансового обліку вимагають вирішення питання побудови науково-обґрунтованих підсистем: управлінського обліку в цілому та обліку витрат на надані послуги зазначеними суб'єктами господарювання зокрема.

Список використаної літератури:

1. *Ловінська Л.Г.* Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – Ч.1 : Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / *Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцуров.* – К., 2009. – 479 с.
2. *Дрозд І.К.* Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : у 3 ч. / за заг. ред. М.В. Кужельного. – К. : УАСБА, 2009. – Ч. II : Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / *К.Дрозд, О.О. Чечуліна.* – К., 2009. – 312 с.
3. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2-х т. : наук.-практ. видання / за заг. ред. *Ф.О. Ярошенка.* – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. 1 : Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / *Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін.* – 2010. – 226 с.
4. *Левицька С.О.* Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / *С.О. Левицька, К.А. Кошка* // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 3 (47). – С. 379–387.
5. *Сушко Н.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / *Н.Сушко, Л.Гізатуліна* // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.
6. *Сушко Н.І.* Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – № 1. – С. 11–17.
7. *Свірко С.В., Фаріон А.І.* Суб'єкти і об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного законодавства // Незалежний аудитор : Науково-практичне видання. – Вип. 2 (4). – 2012. – С. 36–43.
8. *Хорунжак Н.М.* Проблеми узгодження законодавчої бази і напрямки модернізації обліку в бюджетних установах // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Вип. № 2 (48). – 2009. – С. 131–133.
9. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /

- ДННУ «Акад. фін. управління» ; за ред. *Ф.О. Ярошенка*. – К., 2011. – Т. 1 : Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. – 2011. – 920 с.
10. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. / ДННУ «Акад. фін. управління» ; за ред. *Ф.О. Ярошенка*. – К., 2011. – Т. 2 : Бюджетна стратегія і Державний бюджет 2012: збалансованість, прозорість, реалістичність. – 2011. – 882 с.
 11. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. *Л.Г. Ловинської*. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – Т. 1 : Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / *Л.Г. Ловинська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін.* – 2013. – 568 с.
 12. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посібник / *С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н.М. Старченко*. – К. : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. – 940 с.
 13. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p/print1360051017911272>.
 14. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України : Наказ Державного комітету статистики України № 96 від 18.04.05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0096202-05>.
 15. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm>.
 16. *Свірко С.В.* Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. – № 21 (315). – 2014 (июнь). – М. : Финансы и статистика. – 2014. – С. 53–66.
 17. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
 18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
 19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
 20. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

21. НП(С)БОДС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
22. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121.

References:

1. Lovins'ka, L.G., Svirko, S.V., Jefymenko, T.I., Kancurov, O.O. (2009), *Buhgalters'kyj oblik ta vnutrishnij audyt v derzhavnomu sektori*, in 3 parts, *Finansovyj oblik u derzhavnomu sektori: mizhnarodnyj pidhid*, part 1, in Kuzhel'nyj, M.V. (ed.), UASBA, Kyi'v, 479 p.
2. Drozd, I.K. and Chechulina, O.O. (2009), *Buhgalters'kyj oblik ta vnutrishnij derzhavnyj audyt za mizhnarodnymy standartamy*, in 3 parts, in Kuzhel'nyj, M.V. (ed.), *Mizhnarodni standarty vnutrishn'ogo audytu derzhavnogo sektoru*, part 1, UASBA, Kyi'v, 312 p.
3. Jefimenko, T.I., Lovins'ka, L.G., Svirko, S.V. and Levyc'ka, S.O. (2010), *Informacijne zabezpechennja upravlinnja derzhavnymy finansamy*, nauk.-prakt. vydannja, in 2 parts, in Jaroshenko, F.O. (ed.), *Standartyzacija bjudzhetnogo obliku jak instrument modernizacii' derzhavnyj finansiv Ukrai'ny*, part 1, Vol. I, DNNU «Akad. fin. upravlinnja», Kyi'v, 226 p.
4. Levic'ka, S.O. and Koshka, K.A. (2009), «Rezultativnist' persnih etapiv rozvitku realizacii strategii modernizacii' buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori», *Visnik Nacional'nogo universitetu vodnogo gospodarstva ta prirodokoristuvannja*, No. 3 (47), pp. 379–387.
5. Sushko, N. and Gizatulina, L. (2012), «Reformuvannja sistemi buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori», *Nezalezhnij auditor*, No. 6, pp. 56–57.
6. Sushko, N.I. (2012), «Realizacija reform buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori», *Derzhavnij buhgalter i auditor*, No. 1, pp. 11–17.
7. Svirko, S.V. and Farion, A.I. (2012), «Sub'ekti i ob'ekti buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori Ukraïni v konteksti chinnogo zakonodavstva», *Nezalezhnij auditor*, Naukovo-praktichne vidannja, part 2 (4), pp. 36–43.
8. Horunzhak, N.M. (2009), «Problemi uzgodzhennja zakonodavchoï bazi i naprjamki modernizacii' obliku v bjudzhetnih ustanovah», *Visnik Zhitomirs'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universitetu*, No. 2 (48), pp. 131–133.
9. *Derzhavnij bjudzhet i bjudzhetna strategija 2012–2014: stabilizacija ta stalij rozvitok v umovah reformuvannja ekonomiki Ukraïni* (2011), in 4 parts, in Jaroshenko, F.O. (ed.), Vol. I, *Stabilizacija derzhavnih finansiv u konteksti strategii reform*, DNNU «Akad. fin. upravlinnja», Kyi'v, 920 p.

10. *Derzhavnij bjudzhet i bjudzhetna strategija 2012–2014: stabilizacija ta stalij rozvitok v umovah reformuvannja ekonomiki Ukraini* (2011), in 4 parts, in Jaroshenko, F.O. (ed.), Vol. 2, *Bjudzhetna strategija i Derzhavnij bjudzhet 2012: zbalansovanist', prozorist', realistichnist'*, DNNU «Akad. fin. upravlinnja», Kyi'v, 882 p.
11. Lovins'ka, L.G., Sushko, N.I. and Svirko, S.V. (2013), *Buhgalterskij oblik i kontrol' derzhavnogo sektoru v umovah modernizacii upravlinnja derzhavnimi finansami*, in 2 parts, in Lovins'ka, L.G. (ed.), Vol. 1, *Reformuvannja buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnih standartiv*, DNNU «Akad. fin. upravlinnja», Kyi'v, 568 p.
12. Svirko, S.V., Kondratjuk, I.O., Doroshenko, O.O. and Starchenko, N.M. (2012), *Buhgalters'kij oblik i kontrol' u konteksti Bjudzhetnogo kodeksu Ukraini*, DNNU «Akad. fin. Upravlinnja», Kyi'v, 940 p.
13. Kabinet Ministriv Ukraini (2007), *Pro zatverdzhennja Strategii modernizacii sistemi buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roki*, Postanova, vid 16 sichnja, N 34, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p/print1360051017911272>
14. Derzhavnyi komitet statistiki Ukraini (2005), *Pro zatverdzhennja Klasifikacii institucijnih sektoriv ekonomiki Ukraini*, Nakaz, N 96, vid 18 kvitnja, available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0096202-05>
15. Ministerstvo finansov (2001), *Rukovodstvo po statistike gosudarstvennyh finansov 2001 goda*, available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm>
16. Svirko, S.V. (2014), «Sovremennye tendencii razvitija bjudzhetnogo ucheta v Ukraine», *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, No. 21 (315), ijun', Finansy i statistika, Moskva, pp. 53–66.
17. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2010), *Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy*, vid 08 lypnja, N 2456-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>
18. *Gospodars'kij kodeks Ukrainy* (2003), vid 16 sichnja, N 436-IV, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>
19. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), *Pro buhgalters'kij oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini*, Zakon Ukrainy, vid 16 lypnja, N 996-XIV, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
20. *Mizhnarodni standarty buhgalters'kogo obliku dlja derzhavnogo sektoru*, available at: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>
21. NP(S)BODS, available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
22. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2013), *Pro zatverdzhennja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori*, Nakaz, vid 31 grudnja, N 1203, available at: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121

СВІРКО Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- теорія, методологія, методика та організація бухгалтерського обліку;
- генезис бухгалтерського обліку;
- удосконалення підготовки фахівців з бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік у секторі загального державного управління;
- публічне управління;
- публічні фінанси.

САМЧИК Максим Юрійович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облік операцій з ремонту та модернізації основних засобів;
- внутрішній контроль операцій з ремонту та модернізації основних засобів.

Стаття надійшла до редакції 19.01.2017.