

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ РАХУНКІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

SOME ISSUES OF ACCOUNTS ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

У статті проведено аналіз змін нормативно-правової бази щодо порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій суб'єктами державного сектору. Розглянуто принцип побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Автором розкрито особливості визначення кодів синтетичних рахунків. Усі зміни визначили необхідність розробки та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів. Актуальним питанням сьогодення залишається створення в найкоротші терміни уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, а також сучасного програмного забезпечення облікового процесу.

Ключові слова: державний сектор, балансові рахунки, ідентифікатори, клас рахунків, розпорядники коштів, державні цільові фонди.

В статье проведен анализ изменений нормативно-правовой базы относительно порядка отражения на счетах бухгалтерского учета операций субъектами государственного сектора. Рассмотрены принципы построения Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Автором раскрыты особенности

определения кодов синтетических счетов. Все изменения определили необходимость разработки и внедрения новых форм финансовой отчетности и отчетности об исполнении бюджетов. Актуальным вопросом сегодня остается создание в кратчайшие сроки унифицированной организационной и информационной учетной системы, а также современного программного обеспечения учетного процесса.

Ключевые слова: государственный сектор, балансовые счета, идентификаторы, класс счетов, распорядители средств, государственные целевые фонды.

The article analyzes the changes in the regulatory framework regarding the display order on accounts transactions by the public sector. Principles of construction the Chart of Accounts was consider in the public sector. The author has revealed features determining codes of synthetic accounts. All changes and identified the need to develop new forms of financial reporting and reporting on budget execution. Current issues are to create as soon as possible a unified organizational and informational accounting system and modern software accounting process.

Key words: public sector, balance accounts, identities, class of accounts, spending units, state trust funds.

УДК 657.4.012.2:336.14

Олініченко І.В.

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування
Комунальний вищий навчальний заклад
«Інститут підприємництва «Стратегія»
Дніпропетровської обласної ради»

Постановка проблеми. Активне співробітництво України з міжнародними фондами, організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках вимагають доступності, відкритості та прозорості економічної інформації, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

Міністерством фінансів України розроблено та впроваджено цілу низку правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами для суб'єктів господарювання недержавного сектору, що дало їм змогу активно співпрацювати з міжнародними партнерами. Натомість державний сектор був позбавлений можливості стати рівноправним партнером зарубіжних фінансових та інших установ через недосконалість законодавчої бази і відсутність адаптованих до міжнародних стандартів правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні пройшло декілька стадій і на даний момент триває формування облікових правил у державному секторі. Основні напрями та положення реформування обліку в державному секторі викладено у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами реформування бухгалтерського обліку в державному секторі займається чимале коло науковців. Так теоретичним та практичним аспектам обліку в державному секторі присвячені праці П. Атамаса, Ф. Бутинця, Т. Джоги, М. Михайлова, С. Свірко та ін. Питанням реформування та перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі присвячено праці Н. Сушко, О. Шунь. Проте, введення в дію нормативно-правових актів щодо зміни системи рахунків бухгалтерського обліку та порядку відображення операцій суб'єктів у державному секторі, залишаються недостатньо висвітленими.

Формулювання цілей статті. Основною метою проведення даного дослідження є аналіз змін у нормативно-правовій базі щодо порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із формування господарських засобів та джерел їх утворення суб'єктами господарювання державного сектору в рамках реформування облікових правил.

Виклад основного матеріалу. Основним недоліком реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі є значний часовий інтервал між етапами реформи. Міністерством фінансів розроблено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) ще у 2009 році, а основна їх частина вступила в дію лише з 01 січня 2017 року.

Якщо НП(С)БОДС визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про господарські засоби та джерела їх формування в установах державного сектору, то порядок відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку забезпечується завдяки використанню Плану рахунків.

Для упорядкування порядку відображення господарських операцій в установах державного сектору в рамках реформування обліку Міністерством фінансів України розроблено та введено в дію з 01 січня 2017 року наступні документи:

- план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. №1203 [2];
- порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 р. №1219 [3];
- методичні рекомендації зі співставлення бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 21.12.2016 р. №1127 [4].

Основну увагу в статті буде приділено саме вказаним нормативним документам та їх впливу на зміну облікових правил у державному секторі, адже до введення в дію нового Плану рахунків, порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку бюджетних установ був максимально наближеним до порядку відображення фактів господарської діяльності в недержавному секторі (за винятком відображення специфічних операцій з формування та використання коштів загального та спеціального фондів).

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі «є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятиковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору, четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0)» [2]. Таким чином, балансовий рахунок матиме чотиризначне значення. Суб'єкти державного сектору мають право вводити аналітичні рахунки, тоді їх значення буде більш, ніж шестизначне, що значно ускладнює щоденне використання системи рахунків.

Вперше при формуванні Плану рахунків, було застосовано поняття «ідентифікатора суб'єкта державного сектору», у якості яких визначено: розпорядників бюджетних коштів, державні цільові фонди, державний бюджет, місцеві бюджети та рахунки органів Казначейства. Використання

даних ідентифікаторів дасть змогу групувати інформацію про джерела формування господарських засобів установи державного сектору.

Як і раніше, План рахунків включає два розділи: I «Балансові рахунки» та розділ II «Позабалансові рахунки». До балансових рахунків віднесено рахунки з першого по восьмий клас, а до позабалансових – рахунки класу 9 та класу 0. Таким чином, застосовано наскрізну нумерацію балансових та позабалансових рахунків.

Розглянемо призначення рахунків певного класу згідно нового Плану рахунків. Так балансові рахунки класу 1 «Нефінансові рахунки», «призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо» [3]. У перший клас тепер об'єднано рахунки оборотних і необоротних активів, незалежно від термінів їх використання. Рахунки першого класу, як і раніше, є активними рахунками (окрім рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів»). Щодо відображення операцій із запасами, то наразі усі вони обліковуються на одному рахунку (15 «Виробничі запаси») замість поділу на виробничі запаси та матеріали і продукти харчування у попередньому Плані рахунків. Відтепер установи державного сектору мають окремо обліковувати біологічні активи, а не в складі основних засобів та виробничих запасів. Для рахунків першого класу використано ідентифікатори «розпорядників бюджетних коштів» та «державні цільові фонди», тобто рахунки цього класу вказують на власника майна.

Рахунки класу 2 «Фінансові активи» «призначені для узагальнення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України, у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи» [3]. Особливої уваги в даному класі заслуговують рахунки для обліку фінансових інвестицій як поточних, так і довгострокових, що надає можливість установам державного сектору активно використовувати високоліквідні фінансові інструменти. Рахунки даного класу є активними. Для рахунків другого класу використано чотири ідентифікатори: «розпорядники бюджетних коштів», «державні цільові фонди», «державний бюджет» та «місцеві бюджети», тобто несуть інформацію про орган чи установу, яким належать фінансові активи.

Рахунки класу 3 «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» призначені для відображення установами та узагальнення інформації органами Казначейства про всі надходження до державного та місцевих бюджетів, у тому числі

коштів бюджетів (державного чи місцевого), які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів [3]. При визначенні надходжень до бюджетів враховуються кошти від повернення бюджетних кредитів, фінансова допомога, надана на поворотній основі за рахунок державного (місцевого) бюджету, та кредити, залучені державою (місцевими бюджетами) або під державні (місцеві) гарантії. Аналітичний облік на рахунках третього класу ведеться у розрізі кодів бюджетної класифікації. Рахунки даного класу є активними і в них використано ідентифікатори «державний бюджет», «місцеві бюджети» та «рахунки органів Казначейства», які дають змогу узагальнити інформацію про рух бюджетних коштів.

Рахунки класу 4 «Розрахунки» призначені для відображення та узагальнення інформації про розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного (місцевих) бюджету, розрахунки за коштами, які підлягають розподілу та ін. У даному класі рахунків вперше зустрічаються «технічні рахунки» – рахунки, які використовуються органами Казначейства для подвійного запису операцій. Одним із технічних рахунків є рахунок 44 «Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету», за дебетом якого відображається вартість іноземної валюти, що збільшує коротку або зменшує довгу відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету та суми гривневого еквіваленту іноземної валюти, що збільшує довгу або зменшує коротку відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету за кредитом – вартість іноземної валюти, яка збільшує довгу або зменшує коротку відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету, та суми гривневого еквіваленту іноземної валюти, які збільшують коротку або зменшують довгу відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету [3]. Рахунки четвертого класу є пасивними, у них використано ідентифікатори «державний бюджет», «місцеві бюджети» та «рахунки органів Казначейства».

Рахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат» призначені для відображення та узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату органів та установ державного сектору [3]. На рахунках даного класу відображається вартість внесеного капіталу за рішенням органу управління розпорядникам бюджетних коштів чи державним цільовим фондам. Під час здійснення господарської діяльності збільшення внесеного капіталу відбувається внаслідок придбання чи отримання активів,

закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів чи державним цільовим фондом за рішеннями органу управління, а також внесений капітал збільшується на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення внесеного капіталу розпорядника бюджетних коштів чи державного цільового фонду відбувається внаслідок здійснення операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також за рахунок віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, в разі, якщо на суму їх вартості в попередніх звітних періодах було збільшено внесений капітал. Уперше для державного сектору використано поняття фінансового результату звітного періоду та накопиченого фінансового результату, на заміну «результат виконання кошторису». У складі рахунків капіталу вперше визначено рахунок для обліку резервного капіталу, але він призначений для використання лише державними цільовими фондами, які можуть формувати резерви відповідно до законодавства. Рахунки п'ятого класу є пасивними і в них застосовано ідентифікатори «розпорядники бюджетних коштів», «державні цільові фонди», «державний бюджет» та «місцеві бюджети».

Рахунки класу 6 «Зобов'язання» призначені для обліку довгострокових та поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів [3]. При формуванні даного класу рахунків не враховано фактор часу, тобто до нього входять рахунки не залежно від термінів погашення зобов'язань. До цього ж класу віднесено і рахунки обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів, які є нововведенням, оскільки раніше бюджетні установи не формували кошти для забезпечення різного роду майбутніх видатків. Рахунки шостого класу є переважно пасивними, але необхідно відмітити, що певні субрахунки рахунків 62-66 можуть мати як дебетове, так і кредитове сальдо на кінець періоду. Причому при визначенні загальних залишків по рахунку вони не згортаються, а показуються розгорнуто за дебетом і кредитом окремо. У рахунках даного класу використано всі п'ять ідентифікаторів.

Рахунки класу 7 «Доходи» призначені для відображення та узагальнення інформації про доходи за обмінними та необмінними операціями. До доходів за обмінними операціями включаються доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів,

фінансові доходи тощо. До доходів за необхідними операціями включаються податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо. Склад доходів та порядок їх визнання визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи». Серед рахунків цього класу введено рахунок 76 «Умовні доходи», який призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти, що надходять до державного (місцевого) бюджету від повернення бюджетних кредитів, які виділялись із державного (місцевого) бюджету в попередні роки та в поточному році, а також про кошти, що надходять до державного (місцевого) бюджету від розміщення цінних паперів [3]. Рахунки даного класу є пасивними і в них використано ідентифікатори «розпорядники бюджетних коштів», «державні цільові фонди», «державний бюджет» та «місцеві бюджети».

Рахунки класу 8 «Витрати» призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необхідними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Субрахунки рахунків 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» та 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» практично відповідають елементам витрат господарюючих суб'єктів недержавного сектору. Для врівноваження облікових даних за рахунком 76 «Умовні доходи» у складі рахунків витрат введено рахунок 86 «Умовні витрати», за дебетом якого відображаються суми кредитів, наданих із державного (місцевих) бюджету в поточному році, та операції з фінансування, за кредитом – повернення коштів, помилково або надміру перерахованих з державного бюджету (місцевих бюджетів), та списання у порядку закриття на результат виконання бюджету звітного періоду [3]. Рахунки восьмого класу є активними і в них використано ідентифікатори «розпорядники бюджетних коштів», «державні цільові фонди», «державний бюджет» та «місцеві бюджети».

Рахунки класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» не відносяться до балансових і використовуються органами Казначейства для ведення обліку та узагальнення інформації про пропозиції та відкриті асигнування, ліміти органів Казначейства для здійснення платежів за витратами, показники розпису державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також нараховані доходи, резерви, витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінних паперів тощо [3]. Операції на рахунках даного класу відображаються за системою подвійного запису. З цією метою застосовуються субрахунки рахунку 99 «Контррахунки до рахун-

ків позабалансового обліку», які кореспондують з рахунками 9 класу «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів». Відображення операцій на рахунках 92 «Показники розпису», 95 «Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами», 96 «Емітовані цінні папери» та 98 «Рахунки для обліку коштів, переданих» проводиться за правилами активного рахунку. Відображення операцій на рахунках 90 «Пропозиції та відкриті асигнування», 91 «Асигнування», 93 «Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розрахункові документи, не оплачені», 94 «Нараховані відсотки, плата за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафні санкції» та 97 «Рахунки для обліку коштів та розрахунків, отриманих» проводиться за правилами пасивного рахунку. Для рахунків дев'ятого класу не застосовуються ідентифікатори, які брали участь у формуванні номеру балансового рахунку.

Рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів» обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать розпорядникам бюджетних коштів (державним цільовим фондам) або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні. Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції [3], за аналогією відображення операцій з використанням позабалансових рахунків у попередньому Плані рахунків. Номер рахунку даного класу визначається також за простою системою: перша цифра – номер класу, друга – порядковий номер рахунку в класі, третя – номер субрахунку. На рахунки цього класу також не розповсюджується правило використання ідентифікаторів.

Висновки. Зміни в нормативно-правовій базі регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі вказують на активну позицію Міністерства фінансів України щодо завершення реформування даної сфери та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі. Важливим наступним етапом впровадження реформ має стати розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, які мають бути введені в дію вже у першому кварталі 2017 року, оскільки складати фінансову звітність діючого зразка з використанням системи рахунків нового Плану рахунків буде неможливим. Не менш актуальним етапом виконання Стратегії модернізації системи бухгал-

терського обліку в державному секторі має стати створення, в найкоротші терміни, уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи та розробка уніфікованого програмного забезпечення для використання суб'єктами державного сектору, яке забезпечить формування та використання баз даних та інформаційних систем.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Постанова Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.2007 р. «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» // Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. №1203 // Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 р. №1219 // Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

4. Методичні рекомендації зі співставлення бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 21.12.2016 р. №1127 // Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua/news/view/normativno-pravovi-akti-z-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet>

5. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 346-351.

6. Сушко Н. Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко // Баланс-бюджет. – 2012. – № 4. – С. 2-4.

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

ECONOMIC AND LEGAL BASICS OF ACCOUNTING IN FOREIGN COUNTRIES

У роботі проведено дослідження національної системи бухгалтерського обліку та звітності в зарубіжних країнах. Вивчення систем бухгалтерського обліку і звітності зарубіжних країн зумовлює необхідність переосмислення критеріїв формування облікової та звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, а також встановлення взаємозв'язку між елементами звітності. Однією з цілей КМСБО є максимально можлива гармонізація різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик різних країн. Упровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах призведе до успішного розвитку бізнесу та економіки країн у цілому. Україна інтегрується у світовий економічний простір. Тому перехід національної системи бухгалтерського обліку та складання звітності на міжнародні стандарти (МСБО) є вимогою часу. Для досягнення Україною бажаного рівня розвитку необхідно реформувати різні сектори економіки і в першу чергу – фінансовий.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти, зарубіжні країни, бухгалтерський облік, інвестори.

В работе проведено исследование национальной системы бухгалтерского учета и отчетности зарубежных стран. Изучение систем бухгалтерского учета и отчетности зарубежных стран предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, а также

установление взаимосвязи между элементами финансовой отчетности. Одной из целей КМСБУ является максимально возможная гармонизация различных стандартов бухгалтерского учета и учетных политик разных стран. Внедрение международных стандартов бухгалтерского учета в зарубежных странах приведет к успешному развитию бизнеса и экономики стран в целом. Украина интегрируется в мировое экономическое пространство. Поэтому переход национальной системы бухгалтерского учета и составления отчетности на международные стандарты (МСФО) является требованием времени. Для достижения Украиной желаемого уровня развития необходимо реформировать различные секторы экономики и в первую очередь – финансовый.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты, зарубежные страны, бухгалтерский учет, инвесторы.

The paper studies the national system of accounting and reporting in foreign countries. The study of accounting and reporting systems of foreign countries urges rethinking the criteria for the formation of accounting and reporting information, finding more clear definition of elements of financial statements, and establishing the connection between the elements of reporting. One of the objectives of the IASC is the maximum level of coordination between the various accounting standards, as well as accounting policies of different countries. The introduction of international accounting standards in foreign countries leads to the successful development of

УДК 657.1:346(100)

Педченко О.В.

старший викладач кафедри обліку та оподаткування
Комунальний вищий навчальний заклад
«Інститут підприємництва «Стратегія»
Дніпропетровської обласної ради»