

ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

TRENDS AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT OF ACCOUNTING ACCOUNTS IN UKRAINE

У статті розглянуто порядок ведення основних операцій бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях, їх відображення у регістрах бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Визначено основні умови удосконалення обліку в державному секторі, а саме розроблення і запровадження комплексного програмного продукту (безкоштовного для бюджетних установ), який дав би змогу здійснювати весь спектр облікових операцій різними суб'єктами державного сектору, результати яких, у свою чергу, можна було б розміщувати в інтернеті для забезпечення прозорості бюджетного процесу. Надані удосконалення обліку в бюджетних установах дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та їх виконання, визначити основні напрями бюджетного фінансування, забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів та збереження коштів загального та спеціального фондів. На основі дослідження основних положень обліку витрат за захищеними статтями бюджету обґрунтовано шляхи удосконалення методики та організації їх бухгалтерського обліку.

Ключові слова: рівні регулювання бухгалтерського обліку, системи організації бухгалтерського обліку, зарубіжний і вітчизняний досвід, витатки, бюджет, бюджетна класифікація, захищені статті, методика обліку.

В статье рассмотрен порядок ведения основных операций бухгалтерского учета

в бюджетных организациях, их отражения в регистрах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности. Определены основные условия совершенствования учета в государственном секторе, а именно разработка и внедрение комплексного программного продукта (бесплатного для бюджетных учреждений), который позволил бы осуществлять весь спектр учетных операций различными субъектами государственного сектора, результаты которых, в свою очередь, можно было бы размещать в интернете для обеспечения прозрачности бюджетного процесса. Предоставленные совершенствования учета в бюджетных учреждениях позволяют обеспечить реальность плановых показателей бюджета и их исполнения, определить основные направления бюджетного финансирования, обеспечить эффективное использование финансовых ресурсов и сохранение средств общего и специального фондов. На основе исследования основных положений учета расходов по защищенным статьям бюджета обоснованы пути совершенствования методики и организации их бухгалтерского учета.

Ключевые слова: уровни регулирования бухгалтерского учета, системы организации бухгалтерского учета, зарубежный и отечественный опыт, расходы, бюджет, бюджетная классификация, защищенные статьи, методика учета.

УДК 657 (057.8)

Сусіденко Ю.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницький національний аграрний університет

The article deals with the procedure for conducting basic accounting operations in budgetary organizations, their reflection in the accounting registers and in the financial statements. The main conditions for improvement of accounting in the public sector are defined, namely, the development and implementation of a comprehensive software product (free for budget institutions) that would enable the entire spectrum of accounting operations to be carried out by various public sector entities, the results of which, in turn, could be placed on the Internet to ensure the transparency of the budget process. Providing improvement of accounting in budget institutions will allow to ensure the reality of planned budget indicators and their implementation, to identify the main directions of budget financing, to ensure the efficient use of financial resources and the preservation of funds of general and special funds. Based on the study of the main provisions of accounting for expenditures under protected budget items, ways of improving the methodology and organizing their accounting were substantiated. The article studies the essence of financial investments, the procedure of their evaluation, and suggests a sequence of accounting of financial investments, based upon their economic content and influence on the efficiency of activity of contemporary enterprises. Research is devoted to problems of development of financial accounting as object of standard legal regulation. In particular it has been proved that financial accounting is special object of standard legal regulation as has the public importance. The public importance of financial accounting has been studied because of its consideration as information system which allows identifying interaction of the entity with various components of environment, in particular: economic, social and ecological. It has been established that the system of financial accounting except that mentions conflicts of interest of various contemporaries of the economic relations represents also difficult structure from efficiency which coordination of information interests of users depends. As the result the need for such coordination requires intervention of a certain regulator which would limit functioning of object, behavior of the subject, and the mechanism of use of elements of an accounting method.

Key words: levels of accounting regulation, systems of accounting organization, foreign and domestic experience, expenditures, budget, budget classification, protected articles, accounting methods.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є цілісною системою знань – наука, теорія та практика, яка виконує в суспільстві одну із центральних функцій управління економікою не тільки в межах підприємства, але й у суспільстві загалом. Реформування економіки України потребує адекватних змін у системі бухгалтерського обліку, яка є основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ними зважених управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ розглядається досить обмежено, у тому числі і через відсутність широкого кола вчених-обліковців із цього напрямку. Проте незначна кількість публікацій компенсується високим професіоналізмом основних учасників наукової дискусії: 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 ін.

Постановка завдання. Метою дослідження є теоретичне та практичне дослідження системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні, сучасного стану та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, розроблення пропозицій щодо удосконалення обліку на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетний облік в Україні перебуває на етапі активного реформування, що є органічним у контексті процесів, що відбуваються на макроекономічному та мегаекономічному рівнях. У зв'язку із проходженням процесів глобалізації та світової економічної інтеграції в умовах подальшого розвитку інституційних позицій світової економіки, гармонізації світових облікових підходів у секторі державного управління перед державою постало питання про створення дієвого цілісного інформаційного забезпечення, розроблення та внесення змін до нормативно-правової бази вітчизняної системи управління державними фінансами на основі загальновідомих світових інструментів стандартизації економічної інформації, зокрема міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Необхідність формування, затвердження та введення в дію Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України (далі – НП(С)БОДС) виникла у зв'язку із переходом держави до ринкових умов господарювання. Розбіжності у веденні обліку, формах звітності, рахунках бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки та на підприємствах, що здійснюють інші види діяльності, створюють перепони перед здійсненням облікових зв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом фінансових ресурсів, матеріальних цінностей, капіталу.

Протягом останнього десятиріччя в Україні здійснюються заходи щодо реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ у рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр., затвердженої постановою КМУ від 16.01.2007 р. № 34, Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2007 р. № 911–р) [1] та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням КМУ від 01.08.2013р. № 774-р [2].

Для виконання Стратегії необхідно було:

- розробити та запровадити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) з урахуванням вимог міжнародних стандартів (МСБОДС);
- створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі, гармонізований із

бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 року (GFS2001);

- удосконалити методи складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем.

Для здійснення усіх цих заходів потрібно було удосконалити законодавство та прийняти низку нових нормативно-правових актів, що і було зроблено.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) поширюються на суб'єктів державного сектору, якими є Міністерство фінансів, що забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не поширюються на суб'єктів державного сектору, в тому числі на бюджетні установи та організації: органи державної влади, державні навчальних закладів, державні лікувальних закладів, органи державного казначейства, державні податкові інспекції та ін.

Протягом 2009-2012 рр. було розроблено та затверджено Мінфіном дев'ятнадцять НП(С)БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору, але лише дев'ять із них введено в дію починаючи з 2015 року.

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку державного сектору 121 «Основні засоби» згруповано основні засади визнання, складу, оцінки, надходження, вибуття та нарахування амортизації основних засобів. Раніше це не було чітко прописано у одному нормативно-правовому акті. З впровадженням НП(С)БОДС 121 було виключено норму щодо обліку основного засобу після первісного його визнання в гривнях без копійок. Тепер основні засоби можуть обліковуватися у гривнях із копійками. У зв'язку з цим вилучено бухгалтерські проведення щодо відображення в обліку списання копійок при введенні активів у експлуатацію. Нововведенням НП(С)БОДС 121 стало також розширення та поглиблення обсягу розкриття інформації про основні засоби у примітках до річної фінансової звітності. Інформація про основні засоби та інші малоцінні необоротні матеріальні активи має наводитися окремо за кожною групою, з'явилися нові показники, які необхідно відображати у звітності. Однією з основних важливих змін, що було внесено Міністерством фінансів України щодо обліку основних засобів, є підвищення їх вартісної межі. Так, з 10 травня 2016 року матеріальні цінності, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю перевищує 6000 гривень без ПДВ, зараховують до основних засобів.

Найбільшу питому вагу у валюті балансу досліджуваної Комунальної організації «Центр матеріально-технічного та інформаційного забезпечення закладів освіти області» займають основні засоби, які використовуються як для здійснення господарської діяльності комунальної організації, так і для надання у вигляді матеріально-технічного забезпечення діяльності шкільних навчальних закладів області. Тому прийняття та введення в дію НП(С)БОДС 121 має важливе значення в обліковій системі конкретної бюджетної установи.

Порядок відображення інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності регламентується НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». Обґрунтовано визнання, первісну оцінку, оцінку після первісного визнання, переоцінку та амортизацію нематеріальних активів. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати та є ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання. Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання не амортизується. Висвітлено випадки зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів.

Основні організаційні засади ведення бухгалтерського обліку запасів наведено у стандарті 123 «Запаси». У цьому НП(С)БОДС розширено склад об'єктів обліку запасів, визначено порядок їх визнання, методику оцінки запасів на дату балансу та під час вибуття. Затвердження та введення в дію НП(С)БОДС 123 привело до внесення змін до облікової політики суб'єктів державного сектору, в тому числі досліджуваної бюджетної установи.

У НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» зазначено, що бюджетні установи застосовують облікову політику, визначену у розпорядчому документі організації, який розробляється відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі. Також розглянуто випадки, за яких дозволяється змінювати облікову політику установи і вплив змін облікової політики на господарські операції та звітність минулих періодів.

Стандартом 127 «Зменшення корисності активів» врегульовано основні засади визначення й оцінки, відновлення та зменшення корисності активу. На дату річної фінансової звітності бухгалтер бюджетної установи визначає наявність ознаки зменшення корисності активу. Про зменшення корисності активу може свідчити: зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося; відсутність потреби в послугах, надання

яких пов'язане з використанням активу; старіння, фізичне пошкодження активу; інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» обґрунтовано склад, визнання та оцінку зобов'язань. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні, непередбачені, доходи майбутніх періодів. Під час господарської діяльності КО «Центр МТІЗ» виникають зобов'язання перед різними господарюючими суб'єктами, що приводить до необхідності відображення в обліку цих відносин.

Методику бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України визначено національним 130

НП(С)БОДС «Вплив змін валютних курсів». Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції.

У НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» систематизовано інформацію про виплати працівникам за виконані ними роботи. Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду. У зв'язку із тим, що у досліджуваній комунальній організації працює 37 осіб, НП(С)БОДС 132 має велике значення для правильності відображення в обліку інформації про розрахунки з працівниками.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності наведено у стандарті 133 «Фінансові інвестиції».

З 01 січня 2017 року за наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219 запроваджено в дію такі національні положення (станданти) стандарти бухгалтерського обліку державного сектора:

– 101 «Подання фінансової звітності», затверджено наказом Мініфіну від 28.12.2009 року № 1541 [3]. Цей стандарт визначає склад, форми, принципи підготовки та подання звітності бюджетних установ, загальні вимоги до визнання та розкриття її елементів. У фінансових звітах надається інформація про: активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки. За 2017 рік в Комунальній організації «Центр МТІЗ» складалися фінансові звіти, зокрема ф.1-дс «Баланс», ф.2-дс «Звіт про фінансові результати», ф.3-дс «Звіт про рух грошових

коштів», ф.4-дс «Звіт про власний капітал» та ф.5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», складались згідно з НП(С)БОДС 101

«Подання фінансової звітності».

– НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Загальна консолідована звітність включає: консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал;

– НП(С)БО 103 «Фінансова звітність за сегментами», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає принципи та порядок формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та розкриття їх у звітності. Норми цього стандарту застосовують бюджетні установи, які складають консолідовану звітність та мають територіально відокремлені підрозділи. Інформація про звітні сегменти наводиться за формою «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»;

– НП(С)БОДС 124 «Доходи», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологію формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій включають: бюджетне асигнування, доходи від надання послуг, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, інші доходи від обмінних операцій. Доходи від необмінних операцій включають: податкові надходження, неподаткові надходження, трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних організацій для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, які не підлягають погашенню. Для складання форми 2-дс «Звіт про фінансові результати» за 2017 рік в КО «Центр МТІЗ» використовувався поділ доходів на доходи від обмінних та необмінних операцій.

– НП(С)БОДС 126 «Оренда», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції щодо оренди та розкриття її у звітності орендарів та орендодавців. Стандарт визначає облік фінансової та операційної оренди;

– НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та розкриття її у звіт-

ності. Інвестиційна нерухомість – це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та збільшення власного капіталу;

– НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджено наказом Мінфіну від 25.01.2012 року № 52. Визначає порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції. Показники річної фінансової звітності за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90% та більше підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. У Примітках до звітності, крім інформації про факт коригування показників, наводиться інформація про індекс інфляції на дату балансу та зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів;

– НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2011 року № 1798. Визначає порядок формування облікової інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів. Регулює порядок визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Установлено методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, методику розрахунку кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом з фіксованою ціною, за будівельним контрактом із ціною «витрати плюс», складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту;

– НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування бухгалтерської інформації про фінансові інструменти та розкриття її у звітності. Фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно приводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору та фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу в іншого. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на: фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу та похідні фінансові інструменти. Цей стандарт також визначає порядок визнання та оцінки фінансових інструментів, облік хеджування;

– НП(С)БОДС 135 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування облікової інформації про витрати та розкриття її у звітності. Витрати поділяють на витрати за обмінними та за необмінними операціями. До витрат за обмінними операціями включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, втрати від зменшення

корисності активів та інші). До витрат за необмінними операціями включають: трансфери (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо), інші витрати за необмінними операціями (неповернення депозитів, списана дебіторська заборгованість тощо). Для складання форми 2- дс «Звіт про фінансові результати» за 2017 рік в КО «Центр МТІЗ» використовувався поділ витрат на витрати за обмінними та необмінними операціями.

Для того, щоб зрозуміти сутність впровадження НП(С)БОДС, доцільно розглянути їх зіставність із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС). На нашу думку, повної відповідності національних стандартів державного сектору міжнародним немає, але деяке дублювання спостерігається.

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [3] розкриваються принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності, загальні вимоги до облікової політики, склад та елементи фінансової звітності, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, події після дати балансу, розкриття інформації у фінансовій звітності. Наведені вище та інші додаткові вимоги до фінансової звітності висвітлюють шість міжнародних стандартів. Зокрема, ширше розкриті події після дати балансу (МСБОДС 14), розкриття інформації щодо пов'язаних сторін (МСБОДС 20). Окремо розкрито вимоги до фінансової звітності про частки у спільних підприємствах (МСБОДС 8) та представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів, які підлягають оприлюдненню (МСБОДС 24).

На відміну від МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» у НП(С)БОДС 101, крім річної звітності, передбачена ще проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Також перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року), що не передбачено в міжнародному стандарті [4].

Щодо самих форм фінансової звітності, то вони наведені в додатках до відповідних стандартів і дещо відрізняються. Зокрема, статті активу Балансу за НП(С)БОДС 101 поділені на:

- нефінансові активи, тобто основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, запаси, МШП, готова продукція тощо;
- фінансові активи – дебіторська заборгованість за її видами, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти. За міжнародними стандартами такі активи поділені на поточні та непоточні, аналогічно до звітності комерційних підприємств. Структура пасиву Балансу переважно збігається з міжнародними стандартами, тобто відображається власний капітал та зобов'язання, які поділені за термінами їх погашення. Однак відрізняється порядок роз-

міщення статей, деякі їх види. Наприклад, розрахунки з оплати праці за НП(С)БОДС 101 відображаються лише у складі поточних зобов'язань, а за МСБОДС 1 виплати працівникам показують у розрізі поточних і непоточних виплат; у складі власного капіталу за НП(С)БОДС 101 показують ще фонд дооцінки та капітал у підприємства. Також у Балансі за міжнародними стандартами немає таких статей, як витрати та доходи майбутніх періодів, забезпечення. У Звіті про фінансові результати за МСБОДС 1 витрати розкриваються або за функцією, або за характером.

Звіт про фінансові результати за НП(С)БОДС 101 передбачає необхідність окремо розкривати доходи від обмінних та необмінних операцій за їх видами, витрати – як за економічними елементами, так і за їхніми функціями. Також у цьому звіті показується окремим розділом виконання кошторису. У Звіті про рух грошових коштів за НП(С)БОДС 101 інформація розкривається ширше, зокрема: надходження та витрачання від операційної діяльності наводяться в розрізі як обмінних, так і необмінних операцій [5].

Звіт про власний капітал розкриває зміни, які відбулись у його складниках внаслідок переоцінки необоротних активів, збільшення чи зменшення капіталу, інших змін. Відповідно до НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» виділяють консолідовану фінансову звітність та загальну консолідовану фінансову звітність суб'єктів державного сектору, яка складається Державною казначейською службою України з метою отримання інформації про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. Тобто консолідація фінансових звітів у державному секторі здійснюється поступово. У формах консолідованої фінансової звітності інформація за статтями розкривається у розрізі бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету, місцевого бюджету та органів бюджетних цільових фондів. Міжнародними стандартами ці два види консолідованих звітів регулюються окремо: МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» застосовують контролюючі суб'єкти державного сектору, а МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» використовується для складання загальної консолідованої звітності урядом [6, с. 287].

Облік витрат у державному секторі регулює НП(С)БОДС 135 «Витрати» [7], який наводить класифікацію витрат у розрізі обмінних та необмінних операцій, визнання витрат, їх оцінку та склад собівартості продукції. Міжнародні стандарти регулюють лише облік витрат на позики (МСБОДС 5). Однак у НП(С)БОДС 135 немає визначення категорії «витрати». НП(С)БОДС 1 розглядає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття

активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу, не визнаючи при цьому витратами зменшення корисності активів, як це передбачено у МСБОДС 1, МСБОДС 5.

Для ведення обліку в державному секторі України затверджено 19 національних стандартів на відміну від 26 міжнародних. Однак частина національних стандартів об'єднує в собі вимоги та положення декількох міжнародних стандартів: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів». У міжнародних стандартах, на відміну від національних, наведено значно більше прикладів для пояснення термінів чи положень. Водночас міжнародні стандарти не розглядають облік нематеріальних активів, який регулює НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється, однак перелік статей, за якими необхідно розкривати інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання за національними стандартами, ширший. За міжнародними стандартами для державного сектору не передбачено подання проміжної звітності. Облік витрат розкритий ширше у НП(С)БОДС 135 у розрізі обмінних та необмінних операцій, водночас в ньому не розглядаються витрати на позики, які регулюють міжнародні стандарти. Є невідповідність у визначенні поняття «витрати».

Висновки з проведеного дослідження. На нашу думку, загалом національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору відповідають основі міжнародних, однак деякі істотні розбіжності між ними є. Розкриття, аналіз всіх відмінностей цих стандартів та їх удосконалення потребують подальших наукових досліджень. У бухгалтерському обліку бюджетних установ України спостерігаються кардинальні позитивні зміни, що полягають у впровадженні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що покликано здійснити уніфікацію облікової системи, наближення її до міжнародних вимог.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження від 24 жовтня 2007 р. № 911-Р / Кабінет міністрів України. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.20135.9&nobreak=1> (дата звернення: 10.05.2019).
2. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. №774 / Кабінет міністрів України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0103-10> (дата звернення: 17.05.2019).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 № 1629 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.20135.9&nobreak=1> (дата звернення: 1.05.2019).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 Фінансові інструменти: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 10.05.2019).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 № 87 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99> (дата звернення: 11.05.2019).

6. Сусіденко Ю.В. Місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його особливості, завдання, значення та вимоги до нього / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I. Кіровоград: КНТУ, 2015. С. 282-288.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. № 568 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1287.58&nobreak=1> (дата звернення: 19.05.2019).

REFERENCES:

1. Stratehiya zastosuvannya Mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti v Ukraini [The Strategy of Application of International Financial Reporting Standards in Ukraine] (2007) Available at: <http://zakon.nau.ua/dots/?uid=1041.20135.9&nobreak=1> (accessed 10 may 2019).
2. Stratehiya rozvytku systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy [Strategy of development of the system of management of public finances] (2013) Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/tsgibin/laws/main.tsgi?nreg=z0103-10> (accessed 17 may 2019).
3. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannya finansovoyi zvitnosti» [National Public Accounting Standards (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements"] (2010) Available at: <http://zakon.nau.ua/dots/?uid=1041.20135.9&nobreak=1> (accessed 1 may 2019).
4. Polozhennya (standarty) bukhgalters'koho obliku 13 Finansovi instrumenty [Accounting Standards (Accounting Standards) 13 Financial Instruments] (2001) Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/tsgibin/laws/main.tsgi> (accessed 10 may 2019).
5. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 2 "Balans [Regulation (standard) of accounting 2 "Balance"] (1999) Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/tsgibin/laws/main.tsgi?nreg=z0396-99> (accessed 11 may 2019).
6. Susidenko Yu.V. (2015) Mistse byudzhethnoho obliku v systemi hospodars'koho obliku, yoho osoblyvosti, zavdannya, znachennya ta vymohy do n'oho [Place of budget accounting in the system of economic accounting, its features, tasks, values and requirements to it] Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky, vyp. 7, ch. I. – Kirovohrad: KNTU, pp. 282-288.

7. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» [National Public Accounting Stan-

dards (Public) 135 "Expenses"] (2012) Available at: http://zakon.nau.ua/dots/?uid=1023.1287.58&nobr_eak=1 (accessed 19 may 2019).

Susidenko Julia

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Audit and Control
Vinnytsia National Agrarian University

TRENDS AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT OF ACCOUNTING ACCOUNTS IN UKRAINE

The purpose of the article. The basic stages of development of system of controlling are determined orientation on: book keeping, the control and planning, control system, self-management and coordination. Allocation of the above-stated stages allows to explain presence of significant amount of various approaches to understanding controlling and to establish directions of its perspective development.

Methodology. The theoretical positions and practical recommendations on formation of registration maintenance of functioning of system of controlling that will assist increase of effectiveness and management efficiency regarding development of administrative decisions for achievement of objects in view of the enterprise are developed.

Results. The article deals with issues of an entity's transaction costs recognition and classification as well as with justifying methodology for accounting such costs. Indications of costs to be recognized as transaction costs are defined and major groups of entities' expenditures are analyzed to correspond with those indications, including the full amount of expenditures that are classified as administrative costs, financial expenditures, sales costs, income tax expense and social contribution expense as well as some other types of expenditure classified as other operating expenses. It is proved that taking into account the proposed improvement in grouping the expenses it is possible to ensure accounting of transaction costs and disclosing them in financial statements without significant changes in existing accounting system.

The article proves that the integration of management functions is an objective process, which is a response to constant changes and complications of external and internal conditions of enterprise functioning. It is proved that this process requires not so much the introduction of new management features that will ensure the integrity of the management system, how to improve existing planning, accounting, control, economic analysis, etc. – integration basis with their focus on the common goal of maintaining a sufficient level of economic sustainability of the entity. To the basic functions of accounting in the management system economic sustainability include: information, communication and coordination functions. The essence of the information function is the timely generation of financial information about the parameters of economic activity to meet the needs of internal and external users; information and coordination - the coordination of the processes of obtaining financial and non-financial information about the parameters of economic activity of the enterprise and its external environment created outside the system accounting, however, necessary for decision making, and involved accounting system for reporting to all stakeholders; communication - the transfer of relevant information to users.

Practical implications. It is substantiated that the accounting system should be entrusted with the task not so much the formation of diverse information, financial and non-financial nature on the activities of the enterprise and its external environment, as the process of formation and consolidation of data, which are necessary to develop an Integrated and other external and internal management reporting to all interested users. In this understanding of accounting reserves the decisive place in the system of information support of the process of managerial decision-making by all users.

Value/originality. The ways of improvement of accounting for distribution of financial results of joint activity have been grounded. As well as the act of distribution of financial results, the order of organization of analytical accounting and the methods of reflection in the accounts have been worked out.