

МЕТОДИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

ACCOUNTING METHODS FOR REVENUES AND EXPENDITURES IN PUBLIC SECTOR

У статті проаналізовано методи бухгалтерського обліку доходів і видатків у державному секторі. Наведено порівняльну характеристику застосування касового методу та методу нарахування у бухгалтерському обліку країн світу. Розглянуто питання регулювання обліку доходів і видатків в обліковій політиці суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: облік, державний сектор, видатки, метод нарахування, облікова політика.

В статье проанализированы методы бухгалтерского учета доходов и расходов в государственном секторе. Приведена сравнительная характеристика применения кассового метода и метода начисления в бухгалтерском учете стран мира. Рассмотрены вопросы регулирования учета доходов и расходов в учетной политике субъектов государственного сектора.

трени вопросы регулирования учета доходов и расходов в учетной политике субъектов государственного сектора.

Ключевые слова: учет, государственный сектор, расходы, метод начисления, учетная политика.

The article discusses features of public sector accounting of the revenues and expenditures. The comparative description of the application of the cash method and the method of accrual accounting in the countries of the world is given. Also, the issue of regulation of accounting for revenues and expenditures in the accounting policies of public sector entities was analyzed.

Key words: accounting, public sector, expenditures, accrual accounting, accounting policies.

УДК 657:336.1

Кугай І.В.

аспірант

Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

Постановка проблеми. Сучасний бухгалтерський облік доходів і видатків у державному секторі ґрунтується на застосуванні досліджень багатьох учених-економістів протягом історичного розвитку суспільства. Нині здобутки дослідників узагальнено та є основою практичних документів з обліку в державному секторі. Зараз ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків здійснюється згідно з положеннями міжнародних (МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», 9 «Дохід від операцій обміну» та ін.) та національних (НП(С)БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати», 101 «Подання фінансової звітності» тощо) стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні теоретичні аспекти доходів і видатків бюджетних установ розкрито у роботах таких

сучасних вітчизняних науковців, як В.Д. Базилевич, Л.О. Баластрик, Т.Г. Затонацька, В.О. Сизоненко та ін. Методика та організація бухгалтерського обліку та складання звітності у бюджетних установах відображені у працях таких учених, як: М.І. Бондар, Р.Т. Джога, Є.В. Калюга, О.О. Канцуров, Л.М. Кіндрацька, Т.Д. Косова, Л.Г. Ловінська, Т.Г. Мельник, М.Г. Михайлов, С.В. Свірко, В.І. Стоян, Н.І. Сушко, М.І. Телегунь, Є.А. Феценко, Є.Ю. Шара, В.Г. Швець та ін. Проте необхідно розглянути світовий досвід обліку доходів і видатків та можливості його застосування в Україні.

Постановка завдання. Мета статті – розглянути підходи до обліку доходів і видатків у зарубіжних країнах, використання касового методу і методу нарахування та тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Бухгалтерський облік та бюджетні системи на всіх державних рівнях та суб'єктах державного сектору в Європі зазнали суттєвих реформ у рамках становлення нового державного управління, а в урядах та у суб'єктів державного сектора по всій Європі запроваджено значну кількість методів бухгалтерського обліку та аудиту. Як наслідок, гармонізація обліку державного сектору в державах – членах Європейського Союзу була включена до політичного порядку денного ЄС.

Саме тому необхідно здійснити синтез сучасних методів бухгалтерського обліку та аудиту в окремих європейських країнах, а також аналіз основних викликів, пов'язаних із бухгалтерським обліком державного сектору.

Через постійні коливання в економічному розвитку держав відзначається особлива актуальність питання прозорості та корисності інструментів управління, що дають змогу приймати раціональні рішення у сфері державного сектору. Досягнення ефективності та результативності у використанні бюджетних коштів є ключовим моментом у державному управлінні, особливо тому, що жорстка економія та скорочення бюджету вводять обмеження на державні фінансові ресурси.

Прозоре та економічно раціональне управління державними ресурсами вимагає надійної, зрозумілої, порівняльної, корисної та доступної фінансової звітності, що відповідає вимогам та якісним характеристикам бухгалтерського обліку. Як зазначає Міжнародний консорціум з управління державними фінансами (ICGFM), аудиторський звіт та щорічні фінансові звіти забезпечують наявність суттєвих фінансових даних, необхідних для підзвітності та прийняття обґрунтованих рішень як громадянами, так і їхніми представниками.

У цьому контексті в державному секторі з'являються три широкі перспективи фінансових інформаційних систем та підзвітності:

- фінансова звітність, отримана із системи обліку, основними результатами якої є фінансові звіти;
- бюджетна звітність, яка дає змогу контролювати та моніторити використання бюджетних коштів і перевіряти, чи відповідає це використання затвердженому бюджету;
- національні рахунки, розроблені відповідно до національних критеріїв обліку (наприклад, Європейська система національних та регіональних рахунків (ESA) або Інструкція з статистики державних фінансів, видана Міжнародним валютним фондом).

Система бухгалтерського обліку базується на принципах обліку, які включають основи та правила, прийняті під час підготовки та подання фінансових звітів суб'єкта господарювання. Хоча принцип нарахування бухгалтерського обліку є

загальноприйнятим у приватному секторі, у практиці державного управління існує значна кількість методів. Метод нарахування та касовий метод бухгалтерського обліку є протилежними полюсами спектру, між якими розробляються модифікований метод нарахування та модифікований касовий метод. Різниця між цими методами полягає у часі, протягом якого через операції збільшуються доходи та витрати, а також виборі активів та зобов'язань, що мають бути відображені у фінансових звітах.

Наприклад, за допомогою методів обліку визначаємо, які активи та зобов'язання повинні бути відображені в балансі; коли операції, що впливають на зміну грошових коштів, повинні бути зареєстровані; які операції, що не впливають на грошові кошти, повинні бути зареєстровані й як оцінювати активи та зобов'язання та їхні чисті зміни.

Із цієї причини важливо зрозуміти вплив застосування альтернативних критеріїв на фінансові звіти, особливо на фінансові показники та фінансові умови. Вибір методу обліку викликає значні відмінності у власне системах бухгалтерського обліку та, без сумніву, вводить облікову різноманітність.

Загальні засади ведення бухгалтерського обліку в кожній бюджетній установі мають бути визначені в обліковій політиці. Облікова політика бюджетної установи є основою внутрішнього регулювання бухгалтерського обліку, і для надання нормативного статусу її формують та запроваджують наказом про облікову політику. А міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», розкривають зміст облікової політики як конкретних принципів, основ, домовленостей, правил та процедур, прийнятих суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів. Бачимо, що в міжнародній практиці поняття є ширшим, проте і вітчизняний, і міжнародний варіанти сходяться до однієї загальної схожої думки (табл. 1).

Ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування визнає наслідки господарських операцій за фінансовим станом та показниками діяльності суб'єктів господарювання на момент їх виникнення з урахуванням усіх активів і зобов'язань, а також доходів та витрат. Таким чином, нарахування забезпечує точну та достовірну інформацію про активи, зобов'язання і власний капітал, фіксуючи довгострокові наслідки поточних рішень. Це також дає змогу вимірювати вартість надання товарів та послуг і, таким чином, сприяє кращому розподілу та управлінню державними ресурсами.

У літературі багато прихильників ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування, які стверджують, що фінансові звіти, складені

Порівняльна характеристика регулювання питання доходів і видатків в облікових політиках суб'єктів державного сектору різних країн

| | Франція | Велика Британія | США | Канада |
|--|--|---|--|---|
| Стандарти, що регулюють бухгалтерський облік у державному секторі різних країн | Міжнародні Стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) Стандарти обліку органів держ. управління Франції | Загальноприйняті принципи бух. обліку (UK GAAP) | Положення федеральних фінансово-бухгалтерських стандартів (Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS)) | Стандарти бухгалтерського обліку для бюджетних організацій Канади (Canadian Public Sector Accounting Standards for Government Org.) |
| Розділ, що відображає основні засади облікової політики | Примітка. Облікові політики Note. Accounting Policies | Примітки до звітності Notes to the Accounts | Примітка 1. Короткий виклад основних принципів обліку Note 1. Summary of Significant Accounting Policies | Облікова політика Accounting Policy |
| Особливості відображення доходів і видатків в обліковій політиці | Доходи: суверенний; за договором; від аукціонів; сегмента. А також: інтервенції, доходи майбутніх періодів. Витрати визнаються, коли були здійснені. | Доходи консолідованого фонду, податки до відшкодування, інші доходи. Адміністративні витрати, витрати на відшкодування завданих збитків, умовні витрати. | Зміни в оцінках. Доходи від продажу (Exchange (earned) revenue), небіржові доходи Nonexchange revenue). Окремо від загальнодержавних доходів відображаються спеціально визначені доходи. Видатки за напрямами, на забезпечення платежів, гарантій. | За принципом нарахування: – Асигнування уряду – Доходи від податку на прибуток – Інші доходи – Доходи, акумульовані для виплати державним корпораціям, комісіям, або установам, повинні бути відображені як кредиторська заборгованість і не включені до доходів. |

Джерело: складено автором на основі даних [6–10]

на основі згаданого методу, містять більш повну інформацію порівняно з касовим методом. Тим не менше є дослідники, які висвітлюють методологічні, концептуальні та практичні перешкоди, пов'язані з упровадженням обліку нарахувань у державному секторі [11].

В останні роки впровадження методу нарахування у бухгалтерському обліку суб'єктів держав-

ного сектору є одним із наріжних каменів у реформах державного управління фінансами, оскільки, як очікується, ця зміна мала б позитивний вплив на відповідальність та прийняття рішень (PwC). Міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (OECD) або Міжнародний валютний фонд (МВФ), рекомендують здійснювати бухгалтерський облік за методом нарахування у зв'язку з тим, що облік за методом нарахування забезпечує надання досконалішої інформації для прийняття якісних рішень, оскільки дає змогу зосередитися на повній вартості програм та послуг.

Однак згідно з дослідженням, проведеним PwC (2015), яке охоплює сектори загального державного управління 150 країн, практика ведення обліку за касовим методом використовується приблизно половиною (48%), а друга половина (52%) використовує метод нарахування або модифікований метод нарахування. У цій же доповіді підкреслюється, що 49% європейських країн уже перейшли до ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування і ще 20% перейде до цього протягом наступних п'яти років.

У цій загальній тенденції до застосування методу нарахування в деяких країнах були прийняті системи, які показують поступове перетворення з менш технічно складних до більш складних

Таблиця 2

Методи ведення бухгалтерського обліку у секторі загального державного управління країн Європи [11]

| № | Країна | Метод ведення обліку |
|----|----------------|-------------------------------------|
| 1 | Австрія | Нарахування |
| 2 | Бельгія | Нарахування |
| 3 | Данія | Нарахування |
| 4 | Фінляндія | Нарахування |
| 5 | Франція | Нарахування |
| 6 | Німеччина | Модифікований касовий |
| 7 | Греція | Модифікований касовий |
| 8 | Італія | Модифікований касовий + нарахування |
| 9 | Нідерланди | Модифікований касовий |
| 10 | Португалія | Нарахування |
| 11 | Швеція | Нарахування |
| 12 | Швейцарія | Нарахування |
| 13 | Великобританія | Нарахування |

рівнів. Наприклад, вони можуть слідувати такому шляху змін, де відбувається перехід від модифікованого методу нарахування до повного методу нарахування. Водночас під час переходу від використання касового методу до методу нарахувань існують випадки, коли використовується модифікований метод нарахування без урахування деяких довгострокових активів.

У секторах загального державного управління в Європі забезпечують багатогранну практику бухгалтерського обліку, де різні методи застосовуються на різних рівнях влади в усіх європейських країнах.

На рівні сектору загального державного управління все ще існують системи бухгалтерського обліку, в яких касовий метод або модифікований касовий метод не були замінені. Німеччина, Греція та Нідерланди використовують переважно модифікований касовий метод, хоча для органів місцевого самоврядування спостерігається поєднання касового методу з методом нарахування. Наприклад, органи місцевого самоврядування деяких земель (Länder) у Німеччині впровадили повний метод нарахування, а центральний уряд продовжує використовувати касовий метод обліку.

У регіональних органах управління існують важливі відмінності, навіть в одній країні, наприклад в Іспанії, у межах повноважень регіональних органів управління вирішувати питання щодо системи бухгалтерського обліку [11].

Директива 2011/85/ЄС від 8 листопада 2011 р. підкреслює важливість наявності фінансових даних (отриманих відповідно до принципів Європейської системи рахунків), які повинні бути оновлені для забезпечення прозорості та належного функціонування бюджетної системи Європейського Союзу.

Така прозорість і надійність мають велике значення для досягнення макроекономічної і бюджетної дисципліни, що є обов'язком держав-членів відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU). Директива визначає, що «застосування вичерпних і надійних методів обліку є обов'язковою умовою для отримання високоякісних статистичних даних, які можна порівняти з даними різних держав-членів» [5].

Німецька федеральна структура виглядає так: Федерація, землі і муніципалітети. Процес складання бюджету Федерації і федеральних земель поділяється на доходи та витрати і ґрунтується на положеннях Основного закону Федеративної Республіки Німеччини (ст. ст. 109–115), а також Закону про бюджетні принципи (Haushaltsgrundsatzgesetzes, або HGrG). Згідно із цим Законом, державний облік може вестися касовим методом і методом нарахування. Практика бухгалтерського обліку відрізняється у федеральних землях. Деякі федеральні землі вирішили

прийняти метод нарахування, інші ж вважають за краще вести облік за касовим. Проте хоча більшість федеральних земель вирішила перейти до обліку за методом нарахування, процес реформ ще не завершений (Ernst & Young).

Австрійський центральний уряд використовує модифікований облік за методом нарахування, а рівень місцевого самоврядування працює зі змінним касовим методом. У 2007 і 2009 рр. Австрійський федеральний парламент прийняв велику реформу бюджету. Перший етап реформи, реалізований у 2009 р. – введення середньострокових витрат. Другий етап передбачає впровадження методу нарахування. Федеральний уряд застосовує Закон про бухгалтерський облік, тоді як землі та муніципалітети повинні відповідати Правилам бюджету і рахунків.

Іспанія використовує модифікований касовий метод обліку на місцевому рівні, а також на центральному рівні. Як і в більшості країн континентальної Європи, іспанські стандарти бухгалтерського обліку визначаються законом. Сучасне становище державного обліку в Іспанії є результатом реформ, початих із кінця 70-х років завдяки зміні політики після тривалого періоду диктатури. Вступ Іспанії до Європейського Союзу сприяв уведенню низки реформ. Новий план рахунків визначає нові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мета полягає у тому, щоб адаптувати облік у державному секторі з принципами бухгалтерського обліку, які діють у приватному секторі. Цей план рахунків показує поточну модель звітності державного обліку, визначає принципи бухгалтерського обліку для бюджету і фінансового обліку, а також форми й змісту фінансової звітності, які включені до річної звітності.

Ідея методу нарахування обліку була введена в 1988 р. у Фінляндії (OECD), і країна використовує цей метод обліку для заповнення річної бухгалтерської звітності. Фінляндія готує консолідовану фінансову звітність відповідно до принципів нарахування. Фінська влада повністю використовує метод нарахування [6].

У Франції система обліку для центральних і місцевих державних утворень застосовує принцип нарахування. Сучасна французька система обліку в державному секторі аналогічна тій, що діє в приватному.

В Італії центральний уряд використовує касовий метод і метод нарахування. Місцеві органи влади також об'єднують системи обліку обома методами. Бюджети засновані на основі врахування принципу нарахування, а річна бухгалтерська звітність устанавлюються відповідно до принципів касового методу обліку [7].

У системі бухгалтерського обліку Румунії використовується модифікований метод нара-

хування. Він не може бути кваліфікований як цілісний метод нарахування, оскільки в ньому відсутня низка елементів, необхідних для цієї системи. Дійсно, всі основні засоби не підлягають амортизації, амортизація матеріальних активів не є обов'язковою. Правила обліку є однаковими для всіх державних установ центральних і місцевих органів влади та соціального забезпечення. Всі державні установи в Румунії використовують унікальний план рахунків, унікальну бюджетну класифікацію та унікальну модель для подання фінансової звітності. З моменту вступу Румунії до Європейського Союзу державні фінанси країни є одним із головних державних пріоритетів. Облік у Румунії строго керується директивами Європейського Союзу.

У Великобританії також використовується метод обліку за методом нарахування. У 1995 р. британський уряд розпочав облікову реформу з метою створити систему, засновану на методі нарахувань. Ця реформа спрямована на більш ефективно управління і підвищення відповідальності міністерств.

У Словаччині центральний уряд, а також місцеві органи влади використовують метод нарахування. Словенія використовує модифікований касовий метод обліку, який містить деякі елементи, пов'язані з методом нарахування, такі як дебетові рахунки [8; 9].

Різноманітність систем обліку можна спостерігати як між різними державами, так і всередині країн. Тоді як деякі країни активно прагнуть модернізувати свої методи обліку, інші все ще використовують більш традиційні системи обліку [10]. Таким чином, якщо деякі держави, такі як Бельгія, Естонія, Франція, Литва, Португалія, Румунія, Великобританія, Словаччина та Швеція, ведуть облік за методом нарахування на всіх рівнях влади, то інші, як і раніше, працюють за касовим методом.

Висновки з проведеного дослідження. Бухгалтерський облік доходів і видатків бюджетних установ у зарубіжних країнах також відрізняється методами обліку витрат та напрямками розвитку. Загалом за програмами модернізації та гармонізації обліку країни налагоджують використання методу нарахування або створюють модифікований метод нарахування. Однак значна кількість інших продовжує застосовувати касовий метод, що унеможливорює всезагальний розвиток обліку видатків у державному секторі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Supriya Guru Public Expenditure: Meaning, Importance, Classification and Other Details. URL: <http://www.yourarticlelibrary.com/economics/public-expenditure-meaning-importance-classification-and-other-details/38100/>.
2. Organisation for Economic Cooperation and Development (1993). Accounting for what? The value of accrual accounting to the public sector, PUMA, Paris.
3. Norvald Monsen Public Sector Accounting: Democratic control of public money by using administrative cameralistics / Norwegian School of Economics and Business Administration Department of Accounting, Auditing and Law. January 2010.
4. James L. Chan International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues. URL: <http://jameschan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>.
5. Sabrina Bellanca, Loredana Cultrera & Guillaume Vermeylen Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. Research in World Economy. 2015. Vol. 6. № 3.
6. Salme Nasi, Jukka Pellinen Janne Jarvinen, Tapani Rahko. Developing Public Sector Cost Accounting Systems—Case Finnish Defence Forces. Journal of Modern Accounting and Auditing. 2011. Vol. 7. № 2. P. 97–110.
7. Adriana Bruno. Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy. Open Journal of Accounting. 2014. № 3. P. 38–44.
8. Jovanović Tatjana. Should Slovenia Transform the Accounting in Public Sector? International Public Administration Review. 2015. Vol. 13. № 3–4.
9. Jovanović Tatjana. Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia. HKJU – CCPA. 2015. № 15(4). P. 791–814.
10. Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori. Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape. Financial Accountability & Management. 2016. № 32(1). P. 0267–4424.
11. Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Manes-Rossi F. (2018). IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing. In: Ongaro E., Van Thiel S. (eds) The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe. Palgrave Macmillan, London.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023&stind=11.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 «Дохід від операцій обміну». URL: www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf.
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.