

УДК 657.1.012

**ІМОВІРНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

О. В. Натарова, аспірантка*

Розглянуто основні методи визнання доходів, витрат, активів і зобов'язань у бюджетних установах, їх переваги та недоліки. Досліджено міжнародний досвід використання методів обліку. Розроблено практичні

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Є. В. Калюга.

рекомендації щодо впровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору.

Державний сектор; метод визнання доходів, витрат, активів і зобов'язань; метод нарахування; касовий метод, модифікований метод нарахування; модифікований касовий метод.

Рівень розвитку бухгалтерського обліку та звітності в секторі державного управління впливає на процес управління державними фінансами, оскільки саме в системах бухгалтерського обліку й звітності акумулюється інформація про потоки й запаси активів та зобов'язань, фінансові результати діяльності одиниць сектору державного управління, необхідна для прийняття якісних і своєчасних управлінських рішень. Важливим фактором формування необхідної для користувачів інформації виступає метод визнання доходів, витрат, активів і зобов'язань у бюджетних установах (далі – метод обліку), тому потребує найдокладнішої розробки й опрацювання, особливо в період реформування бухгалтерського обліку державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розбудову теорії, методології, методики й організації бухгалтерського обліку діяльності бюджетних установ внесли відомі економісти, зокрема С. М. Альошина, П. Й. Атамас, М. Г. Белов, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гізатуліна, Л. О. Гуцайлюк, Р. Т. Джога, Т. І. Єфіменко, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, С. О. Левицька, В. І. Лемішевський, Л. Г. Ловинська, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова, М. Г. Чумаченко та інші науковці, але питання переходу на використання методу нарахування лишаються відкритими.

Мета дослідження – проаналізувати застосовані методи бухгалтерського обліку в державному секторі, виявити їх недоліки та переваги, розробити практичні рекомендації щодо впровадження методу нарахування.

Виклад основного матеріалу. Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань (рис.).

Касовий метод полягає в простій реєстрації касових потоків, надходження і вибуття грошових коштів, активів у вигляді грошових коштів. На певному етапі однієї реєстрації касових потоків стало недостатньо через відсутність можливості відстеження виконання бюджету на його різних стадіях, проте основною перевагою касового методу обліку є його простота, доступність і наявність інформації про грошові потоки. Не зважаючи на простоту цього методу, він має багато недоліків та обмежень, зокрема суб'єктивність під час визначення моменту реєстрації або визнання операції, обмеженість охоплення операцій касовими потоками поточного звітного періоду, обмеженість обліку та звітності використання грошових коштів.

Модифікований касовий метод передбачає фіксацію касових потоків, але разом із тим існують оцінений державний борг і бюджетні позички (кредити). Оцінена й частина розрахунків, яка виникає в ході виконання бюджету. У процесі проведення аналізу з'ясувалося, що є активи й зобов'язання,

які також впливають на ліквідність і платоспроможність держави, зокрема зобов'язання із заробітної плати, у багатьох країнах прирівнюються до джерел фінансування дефіциту бюджету. Тобто якщо держава в певний момент не виплачує заробітну плату, то таким чином занижує дефіцит, а відповідно і свої витрати. Отже, заборгованість із заробітної плати є джерелом фінансування дефіциту бюджету й одночасно державним боргом. У такому випадку держава працює в борг у своїх співробітників або бере гроші в борг у інвесторів, тому й виникає потреба в оцінці всіх активів і зобов'язань.

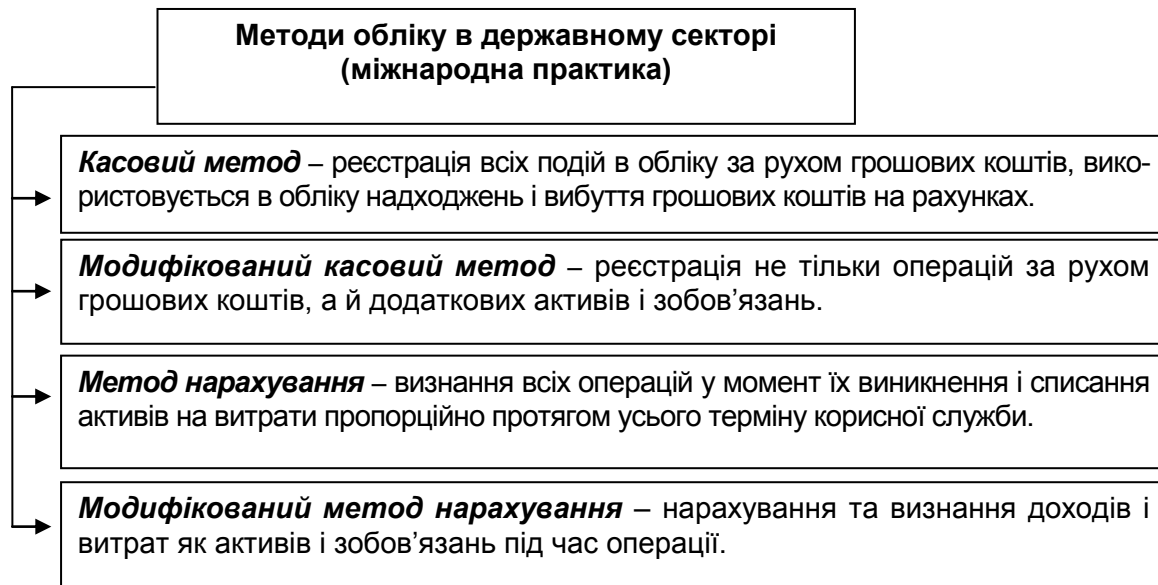


Рис. Методи обліку в державному секторі [3, 4]

Модифікований метод нарахування застосовується для оцінки активів і зобов'язань, згідно з яким доходи визнаються у звітному періоді в разі їх наявності та можливості встановити їх розмір з метою фінансування видатків, а витрати відображаються під час отримання товарів (робіт, послуг). На певному етапі стало зрозумілим, що на підставі використання зазначеного методу повністю оцінити активи та зобов'язання неможливо.

Метод нарахування передбачає оцінку всіх зобов'язань держави, тобто не тільки активів (основних засобів, матеріальних запасів тощо), але й усіх нематеріальних активів, усіх прав, які перебувають у власності держави. Інформація ця важлива як для уряду, так і для інвесторів. За цим методом операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів.

В Україні існує декілька методів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Так, бухгалтерський облік державного й місцевого бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (операції за доходами відображаються в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів). Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться за методом нарахування [2].

У міжнародній практиці використовується виключно метод нарахування. Переваги цього методу включають спрощення процесу прийняття управ-

лінських рішень, поліпшення якості управління активами та грошовими коштами, зміцнення фінансової дисципліни та підвищення ефективності формування доходів. Окрім цього, застосування методу нарахування передбачає наведення інформації про доходи від обмінних операцій у фінансових звітах бюджетних установ, а саме: «Звіт про фінансовий стан», «Звіт про фінансові результати», «Звіт про грошові потоки», «Звіт про зміни в чистих активах/власному капіталі». За касовим методом інформація про доходи від обмінних операцій формується лише в «Звіті про грошові потоки». Перевагою фінансових звітів бюджетних установ, підготовлених за методом нарахування, є можливість отримати розширену інформацію з обліку доходів від обмінних операцій із розкриттям усіх джерел їх формування. Це дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне прогнозування та планування бюджетних програм, полегшить порівняння результатів діяльності бюджетних установ. Отже, визнання доходів за методом нарахування в бухгалтерському обліку є найбільш ефективним, порівняно з іншими методами.

Проведенні дослідження нормативно-правового забезпечення застосування методу визнання доходів у бухгалтерському обліку державного сектора України свідчить про практично відсутність їх використання. Визначення цих методів (нарахування, касового) та роз'яснення щодо їх застосування наведено лише в деяких нормативно-правових документах, зокрема в Бюджетному кодексі, Стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектора на 2007–2015 рр., Положенні про організацію бухгалтерського обліку та звітності виконання державного і місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України.

Дослідження практики застосування методу нарахування в різних країнах світу свідчать про наміри його використовувати, але впровадження відбувається поступово.

Як видно з таблиці, метод нарахування поступово впроваджується. Так, у 50 % опитаних країн він у планах, 16,7 % країн його застосовують. В Україні метод нарахування вже використовується на 90 %, інші 10 % займає касовий метод у частині обліку бюджетних асигнувань.

Отже, з урахуванням переваг методу нарахування над касовим, його впровадження в Україні є доцільним, однак перехід на метод нарахування – тривалий і трудомісткий процес, який потребує чіткого законодавчого регламентування. Із цієї причини реформування бухгалтерського обліку повинно відбуватися поетапно, з використанням проміжних варіантів. Необхідно також враховувати, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватися в контексті реформ у сфері державного управління. До того ж перехід на метод нарахування тягне за собою ускладнення процесу бухгалтерського обліку. Можливий також елемент суб'єктивності підходу під час прийняття певних рішень, наприклад, під час вирішення питання про визначення моменту нарахування доходів.

Дослідження застосування методу нарахування різних країн

Країна	Реформа з переходу до методу нарахування			Перехід на використання методу нарахування не планується
	впроваджується	складено детальний план переходу	планується, але детального плану не існує	
Албанія		х		
Білорусь			х	
Боснія і Герцеговина			х	
Хорватія			х	
Грузія	х			
Казахстан	х			
Киргизія			х	
Молдова			х	
Чорногорія			х	
Сербія			х	
Таджикистан			х	
Україна	х			
Узбекистан				х
	3 (16.7%)	1 (5.5%)	9 (50%)	1 (5.5%)

Примітка. Складено на основі даних опитування [1].

Для поступового переходу України до використання в обліку методу нарахування та визначення строків визнання доходів слід передбачити зміни в нормативно-правових актах, а саме: в Бюджетному кодексі України, Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 124 «Доходи». У них пропонується визначити метод формування доходів бюджетних установ, зазначених у Глосарії термінів МСБОДС. Для цього в Бюджетному кодексі України необхідно зазначити метод формування бюджету та метод визначення доходів бюджетних установ. У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і НП(С)БОДС 124 «Доходи» під методом нарахування пропонується розуміти визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно, протягом усього терміну корисної служби; під касовим методом – визнання операцій на підставі руху грошових коштів.

Отже, поступовий перехід України до застосування методу нарахування надасть можливість узгодити бюджетну класифікацію з КСДФ–2001 р., створити умови для запровадження інтегрованого з бюджетною класифікацією ЄПР, забезпечити оцінку фінансового результату діяльності сектора державного управління, переорієнтувати бюджети на досягнення кінцевих результатів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, реформування в державному секторі економіки пов'язано із суттєвими змінами в облікових принципах і методах, напрацьованих дотепер у методології обліку госпрозрахункових підприємств, та із намірами бюджетних установ формувати повну й зрозумілу фінансову інформацію щодо їх діяльності. Про-

ведені дослідження показали, що процес модернізації бухгалтерського обліку в країні передбачає поступовий перехід на застосування методу нарахування, реалізація якого стає можливим завдяки внесення відповідних змін до нормативно-правового забезпечення, що дозволить оцінити реальну економічну ситуацію в країні.

Список літератури

1. Опитування казначейської практики спільноти PEMPAL про бухгалтерський облік і фінансової звітності у державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pempal.org>.

2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

3. Свірко С. В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С. В. Свірко // Збірник наукових праць КНЕУ. – 2012. – Вип. 19. – С. 360–369.

4. Ткаченко Н. М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины : учебник для студ. высш. учеб. завед. эконом. спец. / Т. В. Канєва, Н. М. Ткаченко. – 7-е изд., доп. и перераб. – К. : А.С.К., 2004. – 864 с.

Рассмотрены основные методы признания доходов, расходов, активов и обязательств в бюджетных учреждениях, их преимущества и недостатки. Исследован международный опыт использования методов учета. Разработаны практические рекомендации по внедрению метода начисления в бухгалтерском учете государственного сектора.

Государственный сектор, метод признания доходов, расходов, активов и обязательств, метод начисления; кассовый метод, модифицированный метод начисления; модифицированный кассовый метод.

The basic methods of income, expenses, assets and liabilities in budgetary institutions are discussed; their advantages and disadvantages are shown. International experience in using methods of accounting is studied. Practical recommendations on the implementation of accrual accounting in the public sector are worked out.

Public sector, the method of income, expenses, assets and liabilities, accrual method, cash basis, modified accrual basis of accounting, modified cash basis.