

ЄДИНИЙ ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ

Н. В. Чередніченко, здобувач

Розглянуто необхідність застосування Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі України на підставі методу нарахування, інтегрованого з Бюджетною класифікацією.

Державний сектор; Єдиний план рахунків; бюджетна класифікація; Керівництво статистики державних фінансів 2001; метод визнання доходів, витрат, активів і зобов'язань; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Одним із напрямків реалізації постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки»[4] передбачено розробку Єдиного плану рахунків (ЄПР) бухгалтерського обліку в державному секторі. Застосування його на практиці сприятиме наявності єдиної системи бухгалтерського обліку та звітності з виконання державного бюджету для всіх учасників бюджетної системи, формуванню якісної і прозорої інформації, відображенню її у звітності операцій державних фінансів, консолідації облікової інформації за правилами бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у теорію, методологію й організацію бухгалтерського обліку в державному секторі внесли такі відомі економісти: П. Й. Атамас, М. Г. Белов, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гізатуліна, Л. О. Гуцайлюк, Р. Т. Джога, В. М. Жук, Т. І. Єфіменко, Є. В. Калюга, С. О. Левицька, В. І. Лемішевський, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловинська, В. Б. Массаківський, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова, М. Г. Чумаченко та ін. Не зважаючи на вклад зазначених науковців, побудова та методологія подальшого застосування ЄПР в державному секторі залишається проблемним.

Мета дослідження – дослідити проблемні питання щодо розробки та застосування ЄПР в бухгалтерському обліку державного сектора України порівняно з іншими країнами світу.

Виклад основного матеріалу. В Україні заплановано проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі до 2015 р. в два етапи. Перший етап почався у 2007 р. й закінчився у 2012 р. (внесенням змін до законодавства, підготовкою національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (НП(С)БОДС). Другий етап, до 2015 р., передбачає ключові елементи реформи в Україні – розробку та затвердження ЄПР, удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку та звітності, застосування і створення уніфікованого програмного

забезпечення для урядових організацій і країни загалом відповідно до бюджетної класифікації на підставі Керівництва статистики державних фінансів 2001 (КСДФ 2001).

КСДФ 2001 розроблено Статистичним департаментом Міжнародного валютного фонду (МВФ) для складання і подання облікової та статистичної інформації (про бюджетно-податкову систему за інституціональними секторами, сегментами національної економіки, з окремим виділенням сектору державного управління (СДУ)). КСДФ 2001 визначає порядок визнання активів та зобов'язань; класифікацію інституціональних одиниць (для використання в обліку), економічних подій, потоків (грошових, матеріальних); правила їх обліку (відповідно до операцій суб'єктів державного сектору); вимоги до тотожності балансу активів і пасивів (сукупна вартість активів завжди дорівнює сукупній вартості зобов'язань плюс чиста вартість активів); застосування альтернативних методів відображення потоків в обліку (методу нарахування, методу обліку на основі встановленого терміну платежу, методу обліку на основі зобов'язань, касового методу); підходи до оцінки матеріальних та грошових потоків і запасів (за поточною ринковою ціною або номінальною вартістю); правила й прийоми консолідації бюджетно-податкової інформації тощо. Проведенні дослідження свідчать (таблиця), що 11 країнами (91,3 %) використовується ЄПР для бюджетних установ, крім Молдови, у якій кожен рівень бюджету має свій власний план рахунків.

Першою країною, яка запровадила ЄПР в державному секторі була Вірменія – 1987 р. Більшість досліджуваних країн (Албанія, Азербайджан, Грузія, Україна, Молдова, Чорногорія, Сербія і Таджикистан) працюють над розробкою або удосконаленням структури ЄПР. Щодо інтегрованості ЄПР з бюджетною класифікацією, слід відмітити, що на сьогодні така відповідність є лише в Албанії, Азербайджані, Киргизії, Чорногорії та Сербії, дані щодо відповідності в Косово – відсутні.

Враховуючи невідповідність, всіма іншими країнами, зокрема Грузією, Казахстаном, Таджикистаном та Україною, планується внесення змін до ЄПР з метою його відповідності бюджетній класифікації. Так, із 12 опитаних країн (91,7 %) на це питання відповіли 11, із них 6 відповідей «так» (50 %) і 5 (41,7%) – «ні».

В Україні розроблені бюджетна класифікація відповідно до КСДФ 2001 і проект ЄПР. Із методологічної і технічної сторін вони повинні бути інтегрованими, мати відповідно рівну кількість символів, що дозволить автоматизувати бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору в повному обсязі, розмежувати об'єкти бухгалтерського обліку та повноваження між центральними й місцевими органами влади.

Перший етап удосконалення чинної бюджетної класифікації має вирішити багатою завдань щодо підвищення самостійності й відповідальності учасників бюджетного процесу, приведення у відповідність структури класифікації видатків з основними функціями держави, узгодження бюджетної класифікації з міжнародними стандартами фінансової звітності та створення передумов для запровадження інтегрованого з бюджетною класифікацією ЄПР бухгалтерського обліку.

**План рахунків, що використовується в державному
секторі економіки різних країн**

Країна	Використовують ЄПР для бюджет- них установ різного рівня	Рік вве- дення ЄПР	Інтегрова- ність ЄПР з Бюджетною класифікаці- єю	Плануються зміни ЄПР (інтегровані з Бюджетною класифікаці- єю)
Албанія	+		+	+
Вірменія	+	1987	-	+
Азербайджан	+		+	-
Грузія	+	удоскона- лення	-	+
Казахстан	+	2013	-	+
Косово	+	-	Відповідь від- сутня	+
Киргизія	+	2013	+	+
Молдова	Ні, кожен рівень бюджету має свій план рахунків. Зараз діють 6 планів рахунків.	2002	-	+
Чорногорія	+	2002	+	-
Сербія	+	2002	+	+
Таджикистан	+	2002	-	+
Україна	+	2013	-	+

Примітка. Складено на основі опитування PEMPAL про бюджетну класифікацію та плани рахунків [2]

Проект ЄПР має відповідати бюджетній класифікації в частині доходів, видатків та джерел фінансування, бути інструментом реалізації в Україні методології бухгалтерського обліку виконання бюджетів, виконання кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів відповідно до МСФЗДС.

Розроблені в Україні НП(С)БОДС ґрунтуються на застосуванні методу нарахування. Водночас багато об'єктів бухгалтерського обліку визнаватиметься за касовим методом. Цей чинник необхідно врахувати під час обговорення структури ЄПР та передбачити в інструкції щодо його застосування. До складу об'єктів, облік яких повинен вестися за методом нарахування, належать нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, доходи, витрати, рахунки з обліку санкціонування витрат, юридичні зобов'язання бюджетних установ. До складу об'єктів, облік яких ведеться за касовим методом, належать касові надходження, касові вибуття, фінансові активи та зобов'язання, пов'язані з касовими надходженнями та вибуттям, рахунки з обліку санкціонування видатків, юридичні зобов'язання державного та місцевих бюджетів.

Враховуючи вище зазначене, у проекті ЄПР з метою реалізації методу нарахування необхідно передбачити:

по-перше, введення понять «поточні доходи», «поточні витрати», «фінансовий результат» розпорядника вищого й нижчого рівнів, центрального органу виконавчої влади, у т. ч. й державних цільових фондів. Результат діяльності є балансовою величиною розпорядника вищого та нижчого рівнів і має визначатися як різниця між сукупними активами й сукупними зобов'язаннями суб'єкта сектора державного управління. Поточні доходи призводять до збільшення чистої вартості активів. До них не включаються надходження від реалізації нефінансових і фінансових активів, наприклад, продаж землі, устаткування, у зв'язку з тим, що подібні операції пов'язані лише з видозміною активів: з нефінансових (основні засоби) активи переходять у фінансові (кошти на рахунку). При цьому загальна вартість активів не змінюється, не змінюється і фінансовий результат. Об'єктом обліку на рахунку доходів є лише результат реалізації активів, виражений у різниці між балансовою вартістю реалізованих активів, витратами на реалізацію і ціною реалізації. Аналогічно поточні витрати зменшують результат (чисту вартість активів) у процесі операцій. Таким чином, до поточних витрат не відносяться витрати на придбання основних засобів, створення активів, операції з бюджетними кредитами й позиками. Подібні операції необхідно відносити до операцій з нефінансовими й фінансовими активами, які не впливають на фінансовий результат. Поточні доходи та поточні витрати є економічними потоками, які безпосередньо впливають на зміну результату діяльності сектора державного управління. Сальдо доходів за вирахуванням витрат є величиною, еквівалентної зміни чистої вартості активів у результаті операцій з нефінансовими та фінансовими активами й зобов'язаннями;

по-друге, для забезпечення обліку руху грошових коштів у процесі виконання бюджету в проект ЄПР доцільно ввести поняття «касові надходження» і «касові вибуття». Органи, що здійснюють касове обслуговування на зазначених рахунках виконання бюджету, ведуть облік усіх видів надходжень і вибуття коштів бюджету в результаті операцій за доходами, видатками, нефінансовими активами, фінансовими активами й зобов'язаннями. За вказаною схемою повністю не забезпечена можливість зіставлення касових надходжень та касового вибуття з доходами й витратами. Наприклад, до складу витрат включається знос основних засобів, нематеріальних активів і витрат зі списання матеріальних запасів, а в касових вибуттях у цій частині відображаються тільки платежі з придбання нефінансових активів. На всі касові надходження і вибуття органи, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету, надають виписки з особових рахунків надходжень та одержувачів коштів бюджету. За касовими операціями в ході виконання бюджету також визначається результат, який означає перевищення касових надходжень над касовим вибуттям і фактично дорівнює залишку коштів на єдиному казначейському рахунку бюджету. Такий підхід у поєднанні з Бюджетною класифікацією КСДФ 2001 дозволить складати звітність як за бюджетним законодавством про виконання бюджету, так і звіти про фінансовий результат та рух грошових коштів відповідно до МСФЗДС;

по-третє, необхідно передбачити відповідну кореспонденцію рахунків та норми для нарахування амортизації нефінансових активів з метою включення її до поточних витрат установи. Нині показник зношеності активів слугує лише підставою для планування коштів на ремонт об'єктів основних засобів та їх оновлення і не впливає на витрати установи. Норми нарахування зносу повинні бути встановлені в централізованому порядку. У проект ЄПР необхідно включити й нові об'єкти нефінансових активів – невідтворні активи (природні ресурси, землю тощо, тобто активи, які не є результатом процесу виробництва);

по-четверте, у проекті ЄПР мають бути передбачені рахунки обліку фінансових активів та зобов'язань, які визнаються як за методом нарахування для бюджетних установ, так і за касовим методом для обліку виконання бюджетів. Для обліку розрахунків з дебіторами необхідно ввести рахунок «Розрахунки з дебіторами за доходами». На цьому рахунку провадитиметься нарахування надходжень у дохід бюджету, а саме: податків, зборів і платежів; доходів за виконані установою і здані замовникам продукцію, роботи й послуги; позареалізаційні доходи; суми, отримані від реалізації нефінансових активів; суми, виручені від реалізації фінансових вкладень (акцій, інших форм участі в капіталі, облігацій, векселів, інших фінансових вкладень); суми цільових коштів і безоплатних надходжень. Також на ньому відображатиметься сума доходів, що підлягають сплаті дебітором, яка відповідно до методу нарахування визнана доходом;

по-п'яте, у проекті ЄПР необхідно передбачити рахунки для обліку інвестицій держави в статутні капітали (господарських товариств), фінансових вкладень в акції, облігації, векселі; рахунки для обліку державних запасів (дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, зокрема злитків золота, срібла, паладію) і окремо для обліку ювелірних та інших виробів з дорогоцінних металів і каменів. Зазначені рахунки забезпечать можливість окремого обліку так званого «монетарного золота» й цінностей, які є нефінансовими активами. Такий підхід до обліку бюджетних коштів забезпечить контроль на рівні рахунків бухгалтерського обліку, а отже, й Головної книги за такими показниками, як залишок нерозподілених бюджетних асигнувань і залишок недоведених лімітів бюджетних зобов'язань у розпорядника, залишок невикористаного ліміту й загальну суму прийнятих юридичних зобов'язань в одержувача бюджетних коштів.

Для реалізації запропонованої методики відображення господарських операцій за методом нарахування в проекті ЄПР необхідно передбачити код джерела коштів, код розділу, підрозділу та класифікації рахунку, код валюти операції. Така побудова коду дає можливість:

- здійснювати постійний контроль за станом активів і зобов'язань сектора державного управління;
- формувати звітність про операції сектора державного управління на підставі даних Головної книги;
- використовувати бюджетну класифікацію, та враховувати всі зміни під час її удосконалення;

- складати звітність про виконання бюджету та фінансову звітність відповідно до будь-яких вимог як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

До введення в дію ЄПР доцільно розробити Методичні рекомендації щодо його впровадження, у т. ч. перехідні таблиці від чинних зараз рахунків до нових і відповідності кодів бюджетної класифікації та номерів нових рахунків.

Суб'єкти сектора державного управління в Україні у зв'язку з вступом у дію з 01.01.2015 р. НП(С)БОДС будуть зобов'язані формувати фінансову звітність за методом нарахування. Але на відміну від МСФЗДС в комплекті затверджених на сьогодні форм звітності (НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України від 24.12.2010 № 1629) [3] не передбачено складання Звіту про зміни чистих активів/капіталу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Застосування ЄПР як в Україні, так і в інших країнах сприятиме упорядкуванню збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про стан фінансових і нефінансових активів і зобов'язань як у країні загалом, так і в кожному суб'єкті державного сектору. Крім того, створюється можливість забезпечення формування повної та достовірної інформації про наявність державного майна, його використання, про прийняті зобов'язання, отримання чистих активів і формування фінансової звітності для внутрішніх (керівників, учасників бюджетного процесу) та зовнішніх користувачів (отримувачів послуг або робіт, соціальних виплат, кредиторів та інших користувачів бухгалтерської звітності); надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для здійснення ними повноважень щодо внутрішнього й зовнішнього контролю за дотриманням законодавства під час здійснення господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна та зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм і нормативів.

Список літератури

1. Єдиний план рахунків : затв. наказом Мінфіну Росії від 06.12. 2010 р. № 162.
2. Опитування PEMPAL про бюджетну класифікацію та плани рахунків (BS & COA) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.surveymonkey.com/s/R7CL27Z>.
3. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> (204).

Рассмотрена необходимость применения Единого Плана Счетов бухгалтерского учета в государственном секторе Украины на основе метода начисления, интегрированного с Бюджетной классификацией.

Государственный сектор; Единый План Счетов; Бюджетная классификация; Руководство статистики государственных финансов 2001; метод определения доходов, затрат, активов и обязательств; Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе.

Consider the need for Unified Chart of Accounts in the public sector Ukraine under the accrual method, integrated with the budget classification.

The public sector, the Unified Chart of Accounts, budget classification, the Government Finance Statistics Manual 2001, the method of determining income, expenses, assets and liabilities; National regulations (standards) of accounting in the public sector.