

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-1-65-106>

УДК 657.1

Ісаншина Г.Ю.

Донбаська державна машинобудівна академія

РОЗВИТОК МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. Загальна мета представленої статті полягає в дослідженні сучасного стану системи бухгалтерського обліку в державному секторі України. В роботі розглянуто показники вартості впровадження IPSAS в різних країнах, особливості формування деяких показників фінансової звітності підприємств і організацій державного сектору. Обґрунтовано необхідність професійної перепідготовки облікових працівників і переходу до IPSAS в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський облік, державний сектор, міжнародні стандарти обліку, перепідготовка облікових працівників, показники, фінансова звітність.

Isanshyna Galyna

Donbass State Engineering Academy

DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN THE PUBLIC SECTOR AND THE PERSPECTIVES OF THEIR IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Summary. The primary objective of the article is to study the current state of the accounting system in the public sector of Ukraine. The paper discusses the cost indicators for the implementation of IPSAS in EU countries, features of the formation of some indicators of the financial reports of enterprises and organizations the public sector. The necessity of professional retraining of account workers and transition to IPSAS in Ukraine is substantiated.

Keywords: accounting, public sector, international accounting standards, retraining of account workers, indicators, financial reports.

Відповідно до глобального дослідження бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ 120 країн, у 2012 році систему бухгалтерського обліку, основу якої становив метод нарахування, мали 26% країн, у 2015 році – 31% країн. У 2020 році цей показник має становити вже 71% серед 120 країн світу [1]. При цьому, зміни класифікаційної групи, до якої віднесено Україну, не заплановано. Основним методом бухгалтерського обліку бюджетних установ у нашій країні є модифікований метод нарахування. Тобто і надалі припускається відсутність змін в організації бухгалтерського обліку у бюджетних установах України.

Все це відбувається на фоні проведення модернізації національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України (це, зокрема: розробка та затвердження «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» [2], Бюджетного кодексу України [3], Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [4], «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» [5], тощо). Модернізація національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі України здійснюється ще з 2007 року, але міжнародна спільнота не бачить її результатів і до 2020 року навіть їх не очікує [1].

Серед 35 європейських країн у 2015 році метод нарахування в бухгалтерському обліку державних установ використовували 49% держав, до 2020 року очікується збільшення цього показника до 69% [1]. При цьому, використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному (громадському) секторі (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) або подібних

стандартів (МСБО/МСФЗ, IAS/IFRS) у державному секторі має збільшитися з 59% до 77% [1]. Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ, IFAC) рекомендуються до впровадження у державному секторі, особливо для країн, які не є членами організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР), саме стандарти IPSAS. Впровадження зазначених стандартів обліку у державному секторі та IAS/IFRS у приватному секторі забезпечить, на думку IFAC: впевненість у світовій фінансовій системі, а також цілісність і ефективність ринків; зростання ефективності управління соціальними, економічними і екологічними ресурсами; сильну економіку і фінансову стабільність; більш низьку вартість капіталу; зниження корупції; скорочення бідності; відповідальні та ефективні дії уряду; розширення суспільної довіри до професії бухгалтера; підвищення прозорості та підзвітності урядів, ринків і компаній.

Існує нагальна потреба модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України за суттю, а не тільки за формою, що обумовлює актуальність та практичну цінність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі присвячено численні наукові праці вітчизняних дослідників. Так, А.І. Фаріон здійснено критичний аналіз практики застосування у державному секторі касового методу та методу нарахування, формування на цій підставі фінансового результату; умотивована необхідність автоматизації бухгалтерського обліку [8].

У роботах І.Р. Лукановської, Н.І. Сушко, О.О. Дорошенко, Л.Г. Кемарської, Т.І. Єфименко досліджуються склад і структура фінансової звіт-

ності; питання дослідження класифікації рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом розглянуті Л.Г. Ловінською [9-11]. Питання організації обліку в установах державного сектору економіки висвітлюються у роботах М.Р. Лучко [12]. Проблемні аспекти облікової системи установ державного сектору економіки, що виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог окреслено у працях Л.Т. Штимер, К.С. Машенко [13].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Але, попри численні дослідження, низка питань залишається недостатньо розкритими, зокрема, потребує аналізу відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі нормам IPSAS або IAS/IFRS.

Метою статті є дослідження сучасного стану модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України та впровадження IPSAS. **Метод,** який використовується у даній роботі, має описово-аналітичний характер.

Відповідно до «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» [2], головна увага приділяється запровадженню національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, створенню системи подання електронної звітності розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, консолідації фінансової звітності, адаптації облікової системи АС «Є-Казна» до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи Казначейства. І навіть не згадується про необхідність професійної перепідготовки облікових працівників. У країнах Європейського союзу процес впровадження IPSAS розпочався з 2001 року, тому вже сформовано достатній досвід переходу країн на стандарти IPSAS.

Вартість впровадження IPSAS у різних країнах залежить від масштабу впровадження, цінової політики щодо інформаційних технологій (вартість ІТ) та ін. Так, у Бельгії, у Фламандському регіоні, при навчанні 1,5 тис. співробітників протягом 2010-2014 рр. було витрачено 0,38 млн. євро. Естонія на рівні центрального уряду за 2003-2005 рр. витратила 1,25 млн. євро (у тому числі: політичні процеси, персонал – 0,76 млн. євро (60% витрат); інформаційні технології – 0,49 млн. євро (40% витрат). Литва протягом 2005-2013 рр. на рівні центрального уряду витратила 10,9 млн. євро: 0,67 млн. євро – політичні процеси, персонал (6% витрат) та 10,23 млн. євро на інформаційні технології (94% витрат). Франція за 2001-2010 рр. витратила 565 млн. євро: 235 млн. євро на політичні процеси, персонал (42% витрат); 330 млн. євро на інформаційні технології (58% витрат) [14].

У місті Ессен, Німеччина, багато зусиль було сконцентровано на проведенні інвентаризації основних засобів (особливо інфраструктурних активів) та створенні стабільної бази даних. На це знадобилося близько 3,5 років та третина всіх зусиль по проекту. До реформи місто Ессен мало чотири децентралізованих бухгалтерських підрозділи. Під час реформи 2004-2007 рр. було

створено централізовану бухгалтерію. Як наслідок, фінанси і бухгалтерська функція були централізовані у відношенні облікової політики, обліку активів та управління основними інформаційними даними. Витрати, не пов'язані з ІТ, склали 95,77 млн. євро (45% витрат). З метою вдосконалення бухгалтерського обліку, технічних знань фінансового персоналу, було проведено навчання близько 30 працівників з числа головної команди проекту та персоналу бухгалтерської служби. Загальні витрати з впровадження методу нарахування та IPSAS у місті Ессен становили 210,54 млн. євро [14]. Слід зауважити, що річний бюджет міста становить близько 3,4 млрд. євро.

Аналіз досвіду країн, котрі використовують IPSAS, ілюструє необхідність здійснення підготовки облікового персоналу. Наступним кроком є впровадження сучасних інформаційних технологій.

На даний час діють 38 стандартів IPSAS, які за основу мають метод нарахування, та один стандарт для касового методу обліку. Проведемо дослідження впровадження IPSAS в Україні (таблиця 1).

Як свідчать дані таблиці 1, в Україні прийнято 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Вони не є офіційним перекладом IPSAS, а мають доволі скорочену їх версію, до того ще й застарілу. Відсутність офіційного перекладу IPSAS стає на заваді ефективному впровадженню бухгалтерського обліку у державному (громадському) секторі України.

Значна кількість змін у IPSAS відбулася у 2016-2017 рр., що пов'язане з прийняттям стандартів 39 та 40. Даний факт не знайшов відображення у вітчизняному законодавстві.

Обмежена можливість використання НП(С) БОДС пов'язана також з відсутністю методичних рекомендацій з їх використання. На даний час відповідно до наказу Мінфіну № 11 діють наступні методичні рекомендації: Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [5].

За своєю формою фінансова звітність суб'єктів державного сектору відповідає міжнародним нормам, на відміну від методики формування її показників.

Перекручення даних відбулося й за рахунок використання у 2017 році розпорядниками бюджетних коштів технічної проводки: Дт 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» Кт 5111 «Внесений капітал» на суму нарахованого зносу основних засобів станом на 01.01.2017 року. Такі дії спричинили суттєве збільшення збитків підприємств державного сектору на фоні зростання сум внесеного капіталу. При цьому НП(С)БОДС 101 визначає мету складання фінансової звітності, як надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

**Порівняльна характеристика міжнародних стандартів (IPSAS, IAS / IFRS)
і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку
в державному секторі (НП(С)БОДС) України**

Назва стандарту	IPSAS (ДП/ЕД)	IAS/IFRS (ДП/ЕД)	НП(С)БОДС (ДП/ЕД)
1. Подання фінансової звітності	2006/2017	IAS 1 (1975/2014)	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
2. Звіт про рух грошових коштів	2000/2015	IAS 7 (1977/2009)	
3. Облікова політика, зміни облікових оцінок і помилки	2006/2016	IAS 8 (1978/2003)	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок (2010/2014)
4. Вплив змін валютних курсів	2008/2016	IAS 21 (1983/2005)	130 Вплив змін валютних курсів (2011/2016)
5. Витрати на позики	2000/2016	IAS 23 (1984/2007)	
6. Консолідована і окрема фінансова звітність	2006/2008	IAS 27 (1989/2014)	102 Консолідована фінансова звітність (2013/2018)
7. Інвестиції в асоційовані підприємства	2006/2008	IAS 28 (1989/2014)	133 Фінансові інвестиції (2012/2014)
8. Участь у спільній діяльності	2006/2008	IAS 31 (1990/2005) (заміна на IFRS 11 та IFRS 12 з 2013 р.)	133 Фінансові інвестиції (2012/2014)
9. Доходи від обмінних операцій	2001/2016	IAS 18 (1982/1995) (заміна на IFRS 15 з 2018 р.)	124 Доходи (2010/2017)
10. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	2001/2017	IAS 29 (1989/2008)	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції (2012/2016)
11. Договори на будівництво	2001/2016	IAS 11 (1979/1995) (заміна на IFRS 15 з 2018 р.)	131 Будівельні контракти (2010/2010)
12. Запаси	2006/2016	IAS 2 (1975/2003)	123 Запаси (2010/2017)
13. Оренда	2006/2016	IAS 17 (1982/2005) (заміна на IFRS 16 з 2019 р.)	126 Оренда (2010/2010)
14. Події після звітної дати	2006/2017	IAS 10 (1998/2007)	
15. Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	2001/2017 (заміна на IPSAS 28, IPSAS 29, IPSAS 30 з 2013 р.)	IAS 32 (1995/2009)	
16. Інвестиційна нерухомість	2006/2017	IAS 40 (1986/2016)	129 Інвестиційна нерухомість (2010/2010)
17. Основні засоби	2006/2017	IAS 16 (1982/2014)	121 Основні засоби (2010/2018)
18. Звітність за сегментами	2002/2017	IAS 14 (1981/1997) (заміна на IFRS 8 з 2009 р.)	103 Фінансова звітність за сегментами (2010/2010)
19. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	2002/2017	IAS 37 (1998/2001)	
20. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	2002/2016	IAS 24 (1984/2009)	
21. Знецінення активів, що не генерують грошові кошти	2004/2017	IAS 36 (1998/2013)	127 Зменшення корисності активів (2010/2014)
22. Розкриття інформації у фінансовій звітності про сектор державного управління	2006/2016	-	
23. Доходи від необмінних операцій (податки та трансферти)	2006/2017	-	124 Доходи (2010/2017)
24. Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності	2006/2016	-	
25. Виплати працівникам	2008/2016 (заміна на IPSAS 39 з 2018 р.)	IAS 19 (1983/2013)	132 Виплати працівникам (2011/2014)
26. Знецінення активів, які генерують грошові кошти	2008/2017	IAS 36 (1998/2013)	127 Зменшення корисності активів (2010/2014)

(Закінчення таблиці 1)

Назва стандарту	IPSAS (ДП/ЕД)	IAS/IFRS (ДП/ЕД)	НП(С)БОДС (ДП/ЕД)
27. Сільське господарство	2009/2017	IAS 41 (2001/2014)	
28. Фінансові інструменти: розкриття та подання	2010/2016	IAS 32 (1995/2009)	
29. Фінансові інструменти: визнання та оцінка	2010/2017	IAS 39 (1986/2009) (заміна на IFRS 9 з 2018 р.)	
30. Фінансові інструменти: розкриття інформації	2010/2016	IFRS 7 (2005/2011)	134 Фінансові інструменти (2012/2012)
31. Нематеріальні активи	2010/2017	IAS 38 (1978/2008)	122 Нематеріальні активи (2010/2017)
32. Концесійні угоди	2011/2016	IFRS 12 (2011/2012)	
33. Ухвалення за основу IPSAS методу нарахування	2015/2017	-	
34. Окрема фінансова звітність	2015/2017	IAS 27 (1989/2014)	
35. Консолідована фінансова звітність	2015/2017	IFRS 10 (2011/2014)	
36. Інвестиції в асоційовані організації та спільні підприємства	2015/2017	IAS 28 (1989/2014)	
37. Спільні угоди	2015/2017	IFRS 11 (2011/2012)	
38. Розкриття інтересів інших суб'єктів	2015/2017	IFRS 12 (2011/2012)	
			128 Зобов'язання (2010/2014)
			135 Витрати (2012/2017)
39. Виплати працівникам	2016/2018	IAS 19 (1983/2013)	
40. Об'єднання у державному секторі	2017/2019	IFRS 3 Business Combinations (2004/2008)	

Примітки. ДП – дата публікації; ЕД – ефективна дата (дата вступу в дію останніх змін).

Джерело: за даними [4; 15; 16]

Відповідно до НП(С)БОДС 121 переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість [4]. У міжнародній практиці стосовно об'єктів нерухомості рекомендується використання методу списання зносу за рахунок первісної вартості об'єкта основних засобів з подальшою переоцінкою вже балансової (залишкової) вартості об'єкта.

Таким чином, з одного боку формування показників фінансової звітності стосовно основних засобів направлене на завищення первісної вартості та зносу об'єктів основних засобів, що негативно вплине на аналіз ефективності управління бюджетною установою через збільшення коефіцієнту зносу об'єктів основних засобів. З іншого – на зниження витрат та сум зносу через дозвіл використання виключно прямолінійного методу амортизації для суб'єктів державного сектору.

Нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку в державному секторі зазнають змін по

декілька разів на рік. При цьому не про який ретроспективний перерахунок показників звітності (а це період 3-5 років в минуле) мова не йде.

Все це унеможливило забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності у державному секторі щодо: результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності; оцінки якості управління; оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємств; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності.

Висновки і пропозиції. З метою дотримання принципів повного висвітлення, послідовності, та обачності формування фінансової звітності, необхідне повне впровадження IPSAS у вітчизняному державному секторі. Такий шлях вже обрали 55% країн світу, а до 2020 року цей показник сягне 77%. Сучасний же стан бухгалтерського обліку у державному секторі свідчить про довготривалий період зазначеної реформи, що налічує не один рік.

Список літератури:

1. Global survey on accounting and financial reporting by central governments (2nd edition), 14 September 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/>.
2. «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року», затверджена розпорядженням Кабінету міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.
3. Бюджетний кодекс України від 07.10.2010 р. №2592-VI [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-%28standarti%29-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet&subcategory=buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori>.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-rekomendatsii-po-zastosuvanniunatsionalnykh-polozhen-standartiv-bukhhalterskoho-obliku-v-derzhavnomu-sektori>.
6. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 р. [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1547-17/paran222>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.
8. Фаріон. А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / А.І. Фаріон; «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К., 2011. – 246 с.
9. Сушко Н.І. Інформаційне підґрунтя бюджетної політики держави: звіт про фінансові результати / Н.І. Сушко // «Young Scientist». – № 8(48), August, 2017. – Економічні науки. – С. 481-485.
10. Ловінська Л.Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.
11. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами / І.Р. Лукановська // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 22. – С. 209-212.
12. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М.Р. Лучко, Л.Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 39-42. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2015_1\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2015_1(2)_10).
13. Штимер Л.Т. Облікова система установ державного сектору економіки: проблеми та перспективи розвитку / Л.Т. Штимер // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 276-282. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_47.
14. Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards 2013/S 107-182395. PricewaterhouseCoopers, Brussels, Belgium [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/psrc/pdf/pwc-implementing-epsas.pdf>.
15. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2017 Edition. Published: Feb 22, 2018. – 2467 Pages. – ISBN 978-1-60815-339-8. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
16. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.