

УДК 657.41:336.1

Сушко Н.І.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант Науково-дослідного фінансового інституту
Державної навчально-наукової установи
«Академія фінансового управління»

ЗАПРОВАДЖЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Стаття присвячена аналізу впровадження Державним казначейством України (Казначейства) національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевого бюджетів. Вперше було визначено перелік стандартів державного сектора в Україні, які визначають методологічну основу обліку і фінансової звітності операцій бюджету. Особлива увага приділяється проблемним питанням реалізації стандартів бюджетів. Доведено, що стандарти 124 «Доходи», 135 «Витрати» і 101 «Подання фінансової звітності» є найбільш складними для застосування в бухгалтерському обліку і звітності по виконанню бюджету. Вперше запропоновано структуру методологічних рекомендацій для їх реалізації. Визначено основні завдання, які повинні бути виконані для впровадження стандартів. Це гармонізація бюджетного законодавства та стандартів з точки зору термінології та групування доходів і витрат; підготовка методологічної підтримки впровадження стандартів, розробка або адаптація існуючої автоматизованої інформаційної системи Казначейства до нової методології бухгалтерського обліку, підготовки фахівців.

Ключові слова: бухгалтерський облік, виконання бюджетів, Казначейство, національні стандарти, фінансова звітність.

Сушко Н.И. ВНЕДРЕНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ

Статья посвящена анализу внедрения Государственным казначейством Украины (Казначейства) национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бухгалтерском учете исполнении государственного и местного бюджетов. Впервые был определен перечень стандартов государственного сектора в Украине, которые определяют методологическую основу учета и финансовой отчетности операций бюджетов. Особое внимание уделяется проблемным вопросам реализации стандартов бюджетов. Доказано, что стандарты 124 «Доходы», 135 «Расходы» и 101 «Представление финансовой отчетности» являются наиболее сложными для применения в бухгалтерском учете и отчетности по исполнению бюджета. Впервые предложена структура методологических рекомендаций для их реализации. Определены основные задачи, которые должны быть выполнены для внедрения стандартов. Это гармонизация бюджетного законодательства и стандартов с точки зрения терминологии и группирования доходов и расходов; подготовка методологической поддержки внедрения стандартов, разработка или адаптация существующей автоматизированной информационной системы Казначейства к новой методологии бухгалтерского учета, подготовки специалистов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, исполнение бюджетов, Казначейство, национальные стандарты, финансовая отчетность.

Sushko N.I. IMPLEMENTATION OF NATIONAL STANDARDS IN ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING OF THE EXECUTION OF BUDGETS

The article is devoted to the analysis of the implementation by the State Treasury of Ukraine (the Treasury) of national accounting and financial reporting standards in the accounting of the execution of state and local budgets. For the first time, a list of public sector standards in Ukraine was defined that determine the methodological basis for accounting and financial reporting operations of budgets. Special attention is paid to problematic issues of implementation of budget standards. It is proved that the standards 124 "Revenues", 135 "Expenses" and 101 "Presentation of financial statements" are the most difficult to apply in accounting and reporting on budget execution. For the first time, the structure of methodological recommendations for the implementation of these standards was proposed. The main tasks that must be fulfilled for the implementation of the standards are identified. These tasks include: the harmonization of budgetary legislation and standards in terms of terminology and grouping of revenues and expenses; the preparation of methodological support for the implementation of standards; the development or adaptation of the existing automated information system of the Treasury to a new methodology of accounting; training of specialists.

Keywords: Accounting, budget execution, the Treasury, the national standards, the financial reporting.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік та звітність про виконання державного і місцевих бюджетів є однією із функцій їх казначейського обслуговування, що здійснюється Казначейством через єдиний казначейський рахунок, відкритий у Національному банку України, за правилами, встановленими нормативно-правовим забезпеченням цього процесу.

Як і інші види обліку в Україні бухгалтерський облік виконання бюджетів покликаний забезпечити відображення операцій. Проте ці операції стосуються не звичайної господарської діяльності Казначейства, а операцій, які здійснюються Урядом (органами місцевої влади) з метою виконання вимог Закону України про державний бюджет на відповідний рік (рішень про місцевий бюджет). Будь-яка економічна подія внаслідок бюджетної політики має бути транспарентною, достовірно відображеною в обліку та

надавати інформацію суспільству про ефективність витрачання бюджетних коштів.

Євроінтеграційні процеси в державі та розвиток ринкової економіки вплинули на потреби користувачів у відповідній інформації. Оскільки метою діяльності Казначейства є створення інформаційного забезпечення системи управління державними фінансами України задля прийняття управлінських рішень [1, с. 56], відповідно, важливого значення набувають питання удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності про виконання державного і місцевих бюджетів відповідно до кращих світових практик.

В Україні як і у інших країнах передумовами проведення реформ бухгалтерського обліку та звітності виконання державного і місцевих бюджетів є необхідність підвищення прозорості та удосконалення управління державних фінансів шляхом запрова-

дження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та статистики державних фінансів як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні.

Модернізацію системи бухгалтерського обліку і звітності виконання бюджетів, розпочато із прийняттям відповідних документів, які передбачали реформування системи бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі в цілому. Основні заходи, які необхідно було здійснити, визначені постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» від 16.01.2007 № 34.

Незважаючи на те, що визначений урядом термін реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі минув, окремі заходи ще й досі залишилися невиконаними. Це стосується, зокрема, запровадження Казначейством національних стандартів (НП (С) БОДС) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності про виконання державного і місцевих бюджетів. Проте, необхідність їх запровадження на сучасному етапі розвитку країни підтверджується прийняттям у 2017 році нових рішень уряду [2–3], які вказують на необхідність продовження реформ у системі управління державними фінансами, однією із компонентів якої є бухгалтерський облік державного сектору, що і обумовлює актуальність досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням запровадження національних стандартів в державному секторі присвятили свої роботи вітчизняні науковці та практики: Л. Гапоненко, Л. Гізатуліна, О. Дорошенко, Т. Єфименко, С. Левицька, Л. Ловінська, Є. Калюга, С. Свірко [4–12] та інші. Але потребують подальших досліджень питання запровадження національних стандартів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності виконання державного і місцевих бюджетів.

Постановка завдання. На основі викладеного метою дослідження є аналіз НП (С) БОДС, які визначають методологічні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності виконання бюджетів та стану їх запровадження Казначейством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом останніх років діяльності суб'єктів державного сектору спрямована на здійснення заходів щодо розробки та запровадження НП (С) БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS).

Проведені автором дослідження удосконалення бухгалтерського обліку виконання бюджетів, результати яких апробовані у монографіях, вказують на те, що в Україні протягом 2009–2012 років розроблено й затверджено 19 національних стандартів для державного сектору, гармонізованих із міжнародними стандартами. З них питання фінансової звітності регулюють чотири стандарти, а питання бухгалтерського обліку – п'ятнадцять [13, с. 144–145; 14, с. 251–255].

Текстові положення прийнятих в Україні стандартів не містять будь-яких обмежень стосовно сфери їх застосування, тобто стандарти поширюються на всі суб'єкти державного сектору, якими визначені розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (п. 4 розділу I НП (С) БОДС 121 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів від 12.10.2010 № 1202). Проте, існуючі особливості бухгалтерського обліку виконання бюджетів в частині об'єктів обліку, що

визначені відповідно до інформаційних потреб управління державними фінансами, дозволяють висунути гіпотезу, що не всі із прийнятих у країні стандартів в державному секторі визначають методологічні засади формування у обліку інформації про операції державного і місцевих бюджетів.

Для дослідження стану запровадження Казначейством у бухгалтерському обліку і звітності бюджетів НП (С) БОДС необхідно визначити їх перелік.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу (БКУ) об'єктами обліку виконання державного і місцевих бюджетів є: активи (дебіторська заборгованість, грошові кошти та фінансові інвестиції бюджету) і пасиви (фінансовий результат та зобов'язання бюджету); надходження і витрати бюджету; планові показники, відповідно до яких виконується бюджет; інші об'єкти обліку, пов'язані з обслуговуванням бюджету (єдиний казначейський рахунок, планові показники та бюджетні зобов'язання і фінансові зобов'язання розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів). Тож основні засоби, нематеріальні активи, зменшення корисності активів, оренда, інвестиційна нерухомість, запаси, будівельні контракти та виплати працівникам не є об'єктами обліку бюджетів, а встановлені в стандарті (НП (С) БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами») критерії визначення звітних сегментів не узгоджуються із їх операціями. Це свідчить про те, що національні стандарти, які регулюють методологічні засади формування інформації про операції названих об'єктів обліку, у бухгалтерському обліку виконання бюджетів Казначейством застосовуватися не будуть.

Отже, методологічні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності про виконання державного і місцевих бюджетів регулюють не всі прийняті стандарти, а лише 10, які і мають запроваджуватися Казначейством (табл. 1).

Відсутність методичного забезпечення щодо запровадження НП (С) БОДС в цілому вплинула на термін їх запровадження в Україні, який неодноразово змінювався. Ретроспективний аналіз прийнятих розпорядчих документів підтверджує перенесення термінів запровадження стандартів як для всіх суб'єктів державного сектору (постанова Кабінету Міністрів України від 09.01.2013 р. № 11 (з 1 січня 2015); накази Міністерства фінансів: від 25.11.2015 р. № 1163 (9 стандартів з 1 січня 2015 року); від 29.12.2015 р. № 1219 (10 стандартів з 1 січня 2017 року) так і виключно для Казначейства в частині виконання бюджетів (накази Міністерства фінансів від 29.12.15 р. № 1219 та від 23.12.2016 № 1135 (з 1 січня 2018 року, табл. 1).

Прийняття державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку рішень щодо відтермінування строків запровадження у бухгалтерському обліку виконання державного і місцевих бюджетів стандартів і нового плану рахунків свідчать про існуючі проблеми виконання завдань, які визначені стратегічними документами уряду. Ці проблеми можна узагальнити за двома групами.

Перша група, об'єднує системні проблемні питання методологічного характеру, які стосуються наступного.

По – перше, відсутнє узгодження термінології, що застосовується у бюджетному законодавстві, з термінологією, вжитою у НП (С) БОДС.

По-друге – неузгодженість складу та визнання у обліку доходів і витрат та зобов'язань за положеннями БКУ, НП (С) БОДС 124 «Доходи», 128 «Зобов'язання» та 135 «Витрати».

Таблиця 1

**НП (С) БОДС, що визначають методологічні засади бухгалтерського обліку
і фінансової звітності про виконання бюджетів**

Номер та назва НП (С) БОДС	Наказ Міністерства фінансів	Стан
<i>Стандарти фінансової звітності</i>		
101 «Подання фінансової звітності»	Від 24.12.2010 № 1629	Готується до запровадження з 01.01.2018
102 «Консолідована фінансова звітність»		
105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Від 25.01.2012 № 52	
<i>Стандарти обліку</i>		
124 «Доходи»	Від 18.05 2012 № 568	Готується до запровадження з 01.01.2018
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Від 24.12.2010 № 1629	Набув чинності з 01.01.2015
128 «Зобов'язання»		
130 «Вплив змін валютних курсів»	Від 11.08.2011 № 1022	Набув чинності з 01.01.2015 крім розділу III
133 «Фінансові інвестиції»	Від 18.05.2012 № 568	Готується до запровадження з 01.01.2018
134 «Фінансові інструменти»		
135 «Витрати»		

Джерело: складено автором

По – третє, невідповідність бюджетної класифікації за структурою показників та принципів їх зведення сучасним міжнародним стандартам формування державної статистичної звітності (GFSM 2014).

Різні підходи щодо групування доходів і витрат за бюджетною класифікацією та їх групування за стандартами на обмінні і необмінні обумовили прийняття Міністерством фінансів Рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації (лист Мінфіну від 30.12.2016 р. N 31-11420-06-5/37851).

Запровадження органами Казначейства НП(С)БОДС 124 «Доходи» (п. 3.2 розд. II) вимагає змін у визнанні отриманих відповідно до законодавства авансових платежів за відповідними надходженнями, тобто не визнавати їх доходами, а доходами майбутніх періодів (збільшення грошових коштів та зобов'язань). Однак, ця норма не узгоджується із нормами ч. 4 ст. 45 та ч. 5 ст. 78 БКУ за якими всі податки і збори та інші доходи бюджетів зараховані на ЄКР визнаються доходами. А за нормами ч. 1 ст. 3 БКУ бюджетним періодом зазвичай є календарний рік.

Різні підходи щодо групування зобов'язань. Так, за НП (С) БОДС 128 «Зобов'язання» з метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на довгострокові, поточні, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів. За нормами БКУ вживаються терміни: «бюджетне зобов'язання», «бюджетне зобов'язання за державними деривативами»; «боргове зобов'язання» та «гарантійне зобов'язання». Незважаючи на те, що норми даного стандарту є чинними, у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів (затверджений наказом Держказначейства від 28.11.2000 № 119), який наразі застосовує Казначейство, всі зобов'язання згруповані за їх типом (цінними паперами, випущеними в обіг; отриманими кредитами (внутрішні і зовнішні фінансування) і депозитами та зобов'язання за міжбюджетними розрахунками). Крім того, відсутні рахунки для узагальнення інформації за доходами майбутніх періодів. Тож, вимоги названого стандарту за операціями державного і місцевих бюджетів не застосовуються незважаючи на те, що винятки щодо його запровадження відсутні.

В існуючому правовому полі без змін законодавства не вбачається можливим групування зобов'язань за складовими, визначеними названим стандартом.

Проведені автором дослідження проблемних питань обліку зобов'язань за надходженнями у контексті запровадження стандартів, результати яких апробовані у монографії, підтвердили необхідність узгодження норм БКУ, НП (С) БОДС 128 «Зобов'язання» та 124 «Доходи» в частині задекларованого у стандартах відображення надходжень до бюджетів за методом нарахувань [15, с. 265–273].

Друга група проблемних питань щодо запровадження Казначейством НП (С) БОДС у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності виконання бюджетів об'єднує організаційні питання, а саме: створення методичного забезпечення запровадження стандартів; адаптація або створення автоматизованих інформаційних систем до нової методології бухгалтерського обліку; навчання фахівців Казначейства.

Підготовка і затвердження методичного забезпечення запровадження НП (С) БОДС узгоджується із виконанням заходів відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142-р (п. 8 розділу III «Забезпечення ефективного виконання бюджету» у частині «Бухгалтерський облік в державному секторі»).

У зв'язку із неузгодженістю норм національного бюджетного законодавства та положень НП (С) БОДС в частині термінології, групування та визнання об'єктів обліку особливо складними для запровадження є стандарти, які визначають порядок формування у обліку інформації за доходами, витратами державного і місцевих бюджетів та порядок складання фінансової звітності.

Наявні відмінності у організації бухгалтерського обліку органів Казначейства щодо доходів і витрат бюджетів та розпорядників бюджетних коштів щодо виконання кошторисів обумовлюють розробку окремих методичних рекомендацій щодо запровадження НП (С) БОДС 124 «Доходи» та НП (С) БОДС 135 «Витрати».

Для забезпечення застосування органами Казначейства відображення у обліку операцій по виконанню бюджетів вперше запропоновано структуру методичних рекомендацій щодо визнання, класифікації та обліку доходів та витрат відповідно до НП (С) БОДС 124 «Доходи» та НП (С) БОДС 135 «Витрати».

Так, до складу Методичних рекомендацій щодо визнання, класифікації та обліку доходів бюджетів за НП (С) БОДС 124 «Доходи» пропонуємо включити

чотири розділи: I. Загальні положення; II. Класифікація доходів; III. Визнання та оцінка доходів; IV. Облік доходів.

Особливої уваги набуває питання щодо методу визнання в обліку операцій. Підтвердженням цього є норми БКУ за якими податки і збори та інші доходи бюджетів визнаються зарахованими до бюджету з дня зарахування відповідно на єдиний казначейський рахунок (ЄКР) та рахунки, відкриті в установах банків державного сектору і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету. Це відповідає підходам щодо визнання операцій за касовим методом, а не задекларованому курсу на запровадження в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору методу нарахування.

До законодавчого урегулювання існуючих розбіжностей у законодавстві пропонуємо органам Казначейства визнавати у обліку доходи бюджетів у момент їх надходження на відповідні рахунки ЄКР, оскільки верховенство у законодавстві щодо бюджетних операцій мають положення БКУ (ч. 1 ст. 4).

Крім того, положеннями цих методичних рекомендацій пропонуємо визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації за надходженнями відповідно до операцій з кредитування бюджетів, оскільки за типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку такі операції узагальнюються на субрахунку нового плану рахунків 76 «Умовні доходи».

До складу Методичних рекомендацій щодо визнання, класифікації та обліку витрат державного і місцевих бюджетів відповідно до НП (С) БОДС 135 «Витрати» пропонуємо включити також чотири розділи: I. Загальні положення; II. Класифікація витрат; III. Визнання та оцінка витрат; IV. Облік витрат.

З метою забезпечення узагальнення і накопичення у обліку операцій по виконанню бюджетів відповідно до НП (С) БОДС 135 «Витрати» необхідно уточнити понятійний апарат «елемент витрат» та «об'єкт витрат», які не узгоджуються із нормами БКУ.

Так як витратами бюджетів за нормами БКУ є не лише видатки бюджету, а також надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах і придбання цінних паперів, то, відповідно, об'єктами бухгалтерського обліку не можуть бути продукція, роботи, послуги.

Оскільки видатками бюджетів є кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених цим бюджетом, то вважаємо, що об'єктом витрат є бюджетна програма, визначена законом про державний бюджет на відповідний рік (рішенням про місцевий бюджет).

З огляду на зазначене визнавати видатки бюджетів необхідно в момент погашення із рахунків розпорядників коштів бюджетних фінансових зобов'язань, зареєстрованих в Казначействі.

Крім того, положеннями цих методичних рекомендацій пропонуємо визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації за наданими кредитами відповідно до операцій з кредитування бюджетів, оскільки за типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку такі операції узагальнюються на субрахунку нового плану рахунків 86 «Умовні витрати».

Запропоновані підходи визнання доходів і видатків бюджетів відповідають методиці відображення у обліку операцій, встановленій Міністерством фінансів.

Звітність про виконання бюджетів не є самоцілью. Цілі фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів визначаються інформаційними потребами для прийняття рішень щодо управління державними фінансами.

З метою забезпечення запровадження Казначейством НП (С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та уникнення дублювання звітних форм необхідно удосконалити нормативні документи, якими регулюються порядок складання фінансової та бюджетної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів. Також необхідно розробити та затвердити методичне забезпечення запровадження складання фінансової звітності про виконання бюджетів відповідно до НП (С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

З цією метою вперше запропоновано структуру Методичних рекомендацій складання фінансової звітності про виконання бюджетів відповідно до НП (С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та периметр їх наповнення.

До складу методичних рекомендацій вважаємо необхідно включити три розділи, а саме: I. Загальні положення; II. Заповнення форм фінансової звітності; III. Розкриття елементів фінансової звітності.

У методичних рекомендаціях має бути визначено порядок заповнення 4 форм фінансової звітності: форми № 1-дс «Баланс»; форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати»; форми № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів»; форми № 4-дс «Звіт про власний капітал».

Щодо створення або адаптації автоматизованих інформаційних систем до нової методології бухгалтерського обліку. Про необхідність урегулювання цієї проблеми йдеться, у розділі IV плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р, що визначає завдання з підвищення прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами. Відсутність відповідних автоматизованих інформаційних систем вплинуло термін запровадження Казначейством нового плану рахунків у бухгалтерському обліку виконання бюджетів, обробка інформації за операціями яких здійснюється у режимі реального часу.

У світовій практиці при групуванні інформації враховують потреби користувачів, формати звітної інформації, рівень автоматизації обробки даних та способи отримання вхідних даних.

Оскільки у національному бюджетному законодавстві застосовується категорія «кредитування за вирахуванням погашення», та існує поділ бюджетів за складовими частинами (загальний і спеціальний фонди бюджету та за складовими: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів), цілком очевидною є потреба узагальнення та накопичення відповідної інформації для управлінських потреб.

Важливо зауважити, що вимоги щодо розкриття інформації за бюджетним узагальненням відповідно до складових бюджету (загальний і спеціальний фонд) та бюджетної класифікації доходів і видатків існують у новій фінансовій звітності відповідно до НП (С) БОДС – Звіті про фінансові результати (розділ III «Виконання бюджету (кошторису)» форми № 2 -дс).

Це свідчить про необхідність відповідного групування інформації у інформаційній базі даних Казначейства, яка формується із застосуванням авто-

мативованих інформаційних систем на відповідних аналітичних рахунках бухгалтерського обліку.

Перегрупування інформації для мети складання звітності, що є наслідком невідповідності бюджетної класифікації за структурою показників та принципів їх зведення GFSM 2014, створює ризики щодо транспарентності інформації необхідної для управління державними фінансами. Проте питання прозорості та доступності для громадян інформації про виконання бюджетів, а також те, як використані кошти платників податків стають все актуальнішими.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведених досліджень вперше узагальнено склад стандартів, якими визначено методологічні засади ведення обліку та складання фінансової звітності за операціями із виконання державного і місцевих бюджетів. Доведено, що Казначейством мають застосовуватися лише 10 із 19 прийнятих на сьогодні в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі (НПС БОДС), гармонізованих з міжнародними стандартами IPSAS.

З 2015 року Казначейством запроваджено НП (С) БОДС: 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 128 «Зобов'язання» та частково 130 «Вплив змін валютних курсів», а з 2018 року готуються до запровадження – 101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фінансова звітність», 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 124 «Доходи», 133 «Фінансові інвестиції», 134 «Фінансові інструменти», 135 «Витрати» та новий план рахунків бухгалтерського обліку.

Доведено, що найскладнішими для запровадження в бухгалтерському обліку і фінансової звітності виконання бюджетів є НП (С) БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати» і 101 «Подання фінансової звітності», оскільки в них закладені підходи, властиві методу нарахування, а бюджетне законодавство щодо виконання бюджету базується на касовому методі. Різні термінологія і групування доходів, витрат і зобов'язань по бюджетному законодавству і стандартам.

Визначено основні завдання, які слід вирішити для впровадження стандартів. Це необхідність узгодження термінології та угруповання об'єктів обліку, які застосовується в бюджетному законодавстві і в стандартах; підготовка методичного забезпечення щодо впровадження стандартів, а також розробка або адаптація діючої автоматизованої інформаційної системи Казначейства до нової методології бухгалтерського обліку.

Вперше запропоновано структуру методичних рекомендацій щодо впровадження в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності виконання державного та місцевих бюджетів НП (С) БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати» і 101 «Подання фінансової звітності».

Узгодження норм законодавства та підготовка відповідного методичного забезпечення сприятиме Казначейству у провадженні реформ у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності виконання державного і місцевих бюджетів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сушко Н. І. Становлення державної казначейської служби України як складової модернізації управління державними фінансами / Н. І. Сушко // *Фінанси України*. – 2017. – № 6. – С. 56-73.
2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
3. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/415-2017-%D1%80>.
4. Ловінська Л. Г. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг в контексті запровадження соціальних стандартів та НП (С) БОДС 135 «Витрати в Україні» / Л. Г. Ловінська, О. І. Чуркіна, Л. В. Гапоненко, Н. І. Сушко // *Фінанси України*. – 2016. № 3. – с. 101-115.
5. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна // *Незалежний аудитор*. 2012. № 6. С. 56-57.
6. Гізатуліна Л. В. Доходи суб'єктів державного сектору: нормативно-правове регулювання / Л. В. Гізатуліна, Г. М. Шамрай // *Наукові праці НДФІ*. – 2016. – Вип. 4. – С. 94-101. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2016_4_9.
7. Дорошенко Е. Стратегия модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе Украины и состояние ее реализации на современном этапе / Е. Дорошенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/download/43364/40659>.
8. Єфименко Т. І. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська; ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2015. – 400 с.
9. Iefymenko T. The Experience and Issues of IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations / Tetiana Iefymenko, Liudmyla Lovinska // *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. – 2017: Volume XVII, Number 1. URL: <http://www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4.pdf>.
10. Левицька С. О., Кошка К. А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / С. О. Левицька, К. А. Кошка // *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування* 2009. № 3. С. 379-387.
11. Калюга Є. В. Витрати бюджету як об'єкт бухгалтерського обліку / Є. В. Калюга // *Науковий журнал "Science Rise" № 12/1 (17) 2015*. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sr.org.ua/uk/sciencrise/article/view/56324>.
12. Свирко С. В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине / С. В. Свирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-tendentsii-razvitiya-byudzhetnogo-ucheta-v-ukraine>.
13. Сушко Н. І. Удосконалення бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів як функції казначейського обслуговування / Н. І. Сушко // *Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції* : монографія : у 2 т. Т. 2 Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. упр.». – К., 2014. – 784 с.
14. Боргова стійкість державних фінансів : монографія / за ред. Т. І. Єфименко, С. А. Єрохіна, Т. П. Богдан ; ДННУ «Акад. фін. упр.». – К., 2014. – 712 с.
15. Сушко Н. І. Проблемні питання обліку зобов'язань за надходженнями бюджетів у контексті запровадження НП (С) БОДС 124 «Доходи» / Н. І. Сушко // *Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст* / за ред. Т. І. Єфименко ДННУ «АФУ». – Київ, 2016. – 496 с.